

Vuelta de tuerca al régimen fiscal de los pactos sucesorios

Recientemente, la Dirección General de Tributos (“DGT”) ha hecho públicas tres consultas de fecha 5 junio de 2020 (V1788-20, V1790-20 y V1792-20) en las que rechaza la aplicación de las reducciones previstas en los artículos 20.2 c) y 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹² (“ISD”) para la transmisión de empresas familiares cuando el negocio jurídico empleado al efecto es un pacto o contrato sucesorio.

Alberto Artamendi. Fiscal. Barcelona
Ángel Viñas. Fiscal. Madrid

Los hechos de las tres consultas planteadas a la DGT son idénticos y se refieren a la adquisición por parte de tres hermanos de las participaciones titularidad de sus padres en una sociedad familiar, mediante un pacto sucesorio de finiquito de legítima previsto en la normativa balear¹³.

Los consultantes preguntan cuáles son los requisitos que deben cumplirse para que la transmisión de las participaciones sociales pueda beneficiarse, en sede de los legitimarios, de alguna de las reducciones previstas en la normativa del ISD para las adquisiciones de empresas

familiares. Para dar respuesta, la DGT divide su análisis en dos fases: la primera, dedicada a determinar cuál es la naturaleza jurídica de los pactos sucesorios; y la segunda, centrada en la verificación del cumplimiento de los requisitos previstos para aplicar la reducción a la base imponible del ISD:

- i) Respecto de la primera cuestión, en línea con la doctrina ya puesta de manifiesto en consultas anteriores, la DGT concluye que el finiquito de legítima es un título de adquisición *mortis causa*, en tanto que se trata de

12.- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

13.- El artículo 77 del Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la compilación del derecho civil de las Islas Baleares establece que “el descendiente legitimario mayor de edad puede renunciar a la legítima o a cuantos derechos puedan corresponderle en la herencia del ascendiente en contemplación de una donación, atribución o compensación actual de bienes o derechos que el ascendiente o su heredero contractual le hubieran hecho en vida de aquel”. De este modo, el finiquito de legítima funciona como un adelanto de la cuota hereditaria que correspondería en el futuro al legitimario con motivo del fallecimiento del causante.

un pacto sucesorio, y su régimen fiscal, por tanto, es el de las transmisiones *mortis causa*. Este razonamiento se apoya, por un lado, en la propia redacción del artículo 11 del Reglamento del ISD¹⁴, que califica como títulos sucesorios a los efectos del impuesto los contratos o pactos sucesorios y, por otro, en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (rec. 325/2015), que determinó que los pactos sucesorios son adquisiciones patrimoniales *mortis causa* a pesar de que el efecto patrimonial se anticipe al fallecimiento del transmitente.

- ii) A continuación, la DGT analiza el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 20.2 c) de la Ley del ISD para las transmisiones *mortis causa* y llega a la conclusión de que este incentivo no resulta aplicable a los llamados pactos sucesorios de presente, como el finiquito de legítima, dado que la regulación de esta reducción, al definir quién puede beneficiarse de ella, hace mención a familiares (cónyuge, descendientes, adoptados, etc.) de “la persona fallecida”, de donde la DGT infiere que la aplicación de la reducción requiere que el transmitente haya fallecido, circunstancia que no se da en el caso de un pacto sucesorio.

La DGT argumenta que si el legislador hubiera querido incluir los pactos sucesorios en el ámbito de esta reducción, lo habría indicado expresamente en lugar de señalar la necesidad de que el transmitente haya fallecido. Añade finalmente que no es correcto extrapolar los requisitos del régimen de transmisiones *inter vivos* a los pactos sucesorios, pues esto constituiría una aplicación analógica de la norma prohibida en el ámbito tributario. En este punto, la DGT se aparta de la doctrina sentada por varios pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia de Galicia¹⁵ en los que, analizando la aplicación de la reducción a la figura de la apartación gallega, el tribunal exigía que el causante cesase en el desarrollo de funciones de dirección en la empresa familiar objeto de la transmisión, requisito previsto solamente en las transmisiones *inter vivos*.

No parece razonable considerar que, al omitir una regulación específica de la reducción en casos de pactos sucesorios, el legislador pretendiese el resultado al que conduce la doctrina vinculante de la DGT. En sus orígenes, la Ley del ISD no contempló las particularidades del pacto sucesorio por ser este una figura desconocida en el derecho civil común, y se han tenido que ir introduciendo modificaciones para prever esas particularidades. Sin embargo, to-

14.- Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

15.- Sentencias núm. 30/2012 de 30 de enero de 2012, con núm. de recurso 15813/2010; núm. 998/2011 de 21 de noviembre de 2011, con núm. de recurso 15983/2010;

núm. 924/2010 de 4 de noviembre de 2010, con núm. de recurso 15781/2009; y núm. 552/2010 de 2 de junio de 2010, con núm. de recurso 15665/2009.

davía hay en la norma estatal numerosas lagunas, como la relativa al plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto, que sigue haciendo mención a seis meses “*contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento*”. Tampoco parece razonable interpretar que en un pacto sucesorio la voluntad del legislador fuera la de dar plazo para liquidar el impuesto hasta transcurridos seis meses desde el fallecimiento del transmitente (plazo que podría durar años o décadas). A nuestro juicio, en este caso, igual que sucede con la cuestión analizada en las consultas de la DGT objeto de este comentario, solamente una interpretación integradora de la norma conduce a un resultado razonable.

Resulta difícil comprender las razones que pueden haber llevado a la DGT a sostener esta postura si atendemos a la finalidad de la reducción, que es facilitar la sucesión en la propiedad y gestión de los negocios familiares y que no se ve frustrada por el hecho de que la transmisión se lleve a cabo por medio de un pacto sucesorio. En la práctica, esta interpretación excesivamente literalista supone un agravio para las distintas figuras de pactos sucesorios que se encuentran en vigor en los ordenamientos civiles forales y especiales del Estado español, con el

consiguiente menoscabo de su aplicación efectiva y de la seguridad jurídica.

En cualquier caso, esta doctrina no debería ser aplicable a las transmisiones mediante pacto sucesorio sometidas a normativa fiscal gallega, catalana, murciana o andaluza (incluso cuando se aplique la normativa civil de otra Comunidad Autónoma —en la Región de Murcia y en Andalucía no existe la figura civil del pacto sucesorio al estar sometidas al derecho civil común—), pues la regulación autonómica de la reducción por la adquisición de empresas familiares hace mención al “causante” en lugar de al “fallecido”. Finalmente, los territorios forales de Álava y Guipúzcoa han previsto expresamente en sus ordenamientos la aplicación de esta reducción a los pactos sucesorios, por lo que en estos casos no cabe duda de su aplicabilidad.

En conclusión, esta interpretación de la DGT, de confirmarse, supone un empeoramiento significativo de la fiscalidad del pacto sucesorio con transmisión de presente que obliga, por un lado, a replantearse la aplicación de esta institución en el futuro y, por otro, a revisar el tratamiento fiscal que se ha dado a los pactos sucesorios otorgados en el pasado para valorar, en su caso, la eventual existencia de contingencias fiscales.