

TRABAJO DE FIN DE MÁSTER
“MÁSTER EN ASESORÍA FISCAL FETTAF”



TRIBUTACIÓN
DE LOS PACTOS SUCESORIOS
Y SU RELACIÓN CON LOS ASPECTOS CIVILES

Autor: *Joan Torres Torres*

Tutor: *Jesús Rodríguez Márquez*

Ibiza, diciembre 2023

*Para el mantenimiento y desarrollo económico,
tanto familiar como general, los pactos
sucesorios son una fórmula idónea.*

Joan Torres Torres

SUMARIO

	Páginas
I. INTRODUCCIÓN	6
II. ASPECTOS CIVILES	8
1. ¿QUÉ ES UN PACTO SUCESORIO?	8
2. DIFERENCIAS ENTRE LA SUCESIÓN, EL TESTAMENTO, LA DONACIÓN Y EL PACTO SUCESORIO	8
3. ¿DÓNDE ESTÁN PERMITIDOS LOS PACTOS SUCESORIOS?	9
3.1. Derecho Común Español	9
3.2. Derechos Forales	10
4. ¿QUIÉN PUEDE OTORGAR PACTOS SUCESORIOS?	11
4.1. Mayor de edad	11
4.2. Vecindad civil	12
4.2.1. Tiene vecindad civil	13
4.2.2. Adquieren vecindad civil	14
4.3. Vinculación entre los otorgantes	14
III. TRIBUTACIÓN	17
1. CALIFICACIÓN Y SIMULACIÓN	17
1.1. Calificación	17
1.2. Simulación	17
2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)	18
2.1. Consultas de la Dirección General de Tributos	18
2.2. Residencia habitual a efectos del ISD	18
2.3. Pacto Sucesorio con entrega actual de bienes	19
2.3.1. Temas conflictivos	19
2.3.1.1. Ajuar doméstico	19
2.3.1.2. Devengo	19
2.3.1.3. Plazo de presentación.....	19
2.3.1.4. Reducción en la transmisión de empresa familiar	20
2.3.1.5. Acumulación de los pactos sucesorios	22
2.3.2. Revocación	23

2.3.2.1. Hay derecho a devolución	23
2.3.2.2. No hay derecho a devolución	24
2.4. Pacto sucesorio sin entrega actual de bienes	24
2.4.1. Ajuar doméstico	24
3. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)	24
3.1. Pacto sucesorio con entrega actual de bienes	25
3.1.1. Tema conflictivo. Plazo de presentación	25
3.1.2. Revocación	26
3.1.2.1. Hay derecho a devolución	26
3.1.2.2. No hay derecho a devolución	26
3.2. Pacto sucesorio sin entrega actual de bienes	26
4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF) ...	27
4.1. Pacto sucesorio con entrega actual de bienes	28
4.1.1. A partir del 9 de febrero de 2016. Nueva tributación ..	28
4.1.2. Cuestión que afecta a la transmisión de bienes Adquiridos por pactos sucesorios con efectos de presente	29
4.1.3. Revocación	30
4.2. Pacto sucesorio sin entrega actual de bienes	31
5. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITPyAJD)	31
5.1. Publicidad de los pactos sucesorios con entrega actual de bienes	31
5.2. Publicidad de los pactos sucesorios sin entrega actual de bienes	31
6. CONCLUSIONES	32
6.1. Pactos sucesorios con entrega actual de bienes.....	32
6.1.1. Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD)	32
6.1.2. Impuesto sobre el incremento de valor de los Terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)	32
6.1.3. Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)	32
6.2. Pactos sucesorios sin entrega actual de bienes	32

6.2.1. Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD)	32
6.2.2. Impuesto sobre el incremento de valor de los Terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)	33
6.2.3. Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)	33
6.2.4. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPyAJD)	33
Opinión final del autor	34
Bibliografía	35

I. INTRODUCCIÓN

Los pactos sucesorios, o también conocidos como “herencias en vida”, es una institución que se formaliza a través de un contrato, siempre en escritura pública, y, tiene por objeto, en un principio, la herencia futura de una persona.

Son un instrumento ideal para organizar la transmisión de un patrimonio familiar, el cual puede ser transmitido de presente o de futuro.

Como institución, la persona titular de los bienes o derechos, se denomina instituyente y la persona que recibe los bienes o derechos, se denomina instituido.

En las Comunidades Autónomas con derecho civil histórico tienen previstos los pactos sucesorios, aunque con características diferentes en cada una de ellas, por ejemplo: la sucesión paccionada de Aragón, el heredamiento cumulativo o el de atribución particular de Cataluña, los de mejora o apartación Gallega, el de definición o la donación universal de Mallorca y Menorca, los de institución (a título universal y a título singular) o de finiquito o renuncia a la legítima de Ibiza y Formentera, los de institución (a título universal o singular) o en capitulaciones matrimoniales de Navarra, la donación universal o de renuncia a los derechos sucesorios de una herencia, o parte de ella, del País Vasco.

En este trabajo solo se tratarán los pactos sucesorios con entrega actual de bienes y los pactos sucesorios sin entrega actual de bienes.

Cuando son transmitidos de presente se denomina, **pacto sucesorio con entrega actual de bienes**, o sea, en vida del instituyente; si se transmite en el futuro, después del fallecimiento del instituyente/causante, se denomina, **pacto sucesorio sin entrega actual de bienes**.

Los pactos sucesorios con entrega actual de bienes crean confusión, tanto en los aspectos civiles como tributarios, sobre todo con las donaciones. Como veremos en el apartado de aspectos civiles, al ser un contrato entre partes, en el sentido jurídico, son diferentes. Fiscalmente, tienen un tratamiento diferente a las donaciones, aunque sea una transmisión “*inter vivos*” es considerado un acto “*mortis causa*”.

Los pactos sucesorios sin entrega actual de bienes, también crean confusión, tanto civil como fiscal, porque se puede pensar que se trata de un testamento. Por lo descrito en el apartado anterior, al ser considerado un contrato, es completamente diferente al testamento, como se verá más adelante.

Los pactos sucesorios, desde el punto de vista fiscal, han generado un gran cúmulo de interpretaciones. Criterios y cambios de criterios de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), resoluciones de los Tribunales Económico Administrativo Regionales (en adelante TEAR), resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia (en adelante TSJ) y, sobre todo, por la sentencia del Tribunal Supremo (en adelante TS) 252/2016 de 9 de febrero de 2016 respecto a la ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) en los casos de pactos sucesorios con entrega actual de bienes.

Hasta la mencionada sentencia del TS, se consideraban donaciones, a efectos del IRPF, aunque a efectos de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) se consideraban actos “*mortis causa*” porque así lo dispone la normativa del impuesto.

II. ASPECTOS CIVILES

1. ¿QUÉ ES UN PACTO SUCESORIO?

Al ser un “contrato” entre partes (instituyente e instituido), no puede revocarse unilateralmente. Solo podrá revocarse, por mutuo acuerdo entre las partes, por indignidad, por cualquier motivo de revocación previsto legalmente, o porque el instituido no cumpla con lo estipulado en el propio pacto, como cargas u obligaciones, lo que supone una mayor garantía para ambas partes, tanto en la entrega actual de bienes como en la entrega futura de bienes.

El instituyente podrá instar la resolución del pacto sucesorio por alguna de las causas señaladas en el apartado anterior.

2. DIFERENCIAS ENTRE LA SUCESIÓN, EL TESTAMENTO, LA DONACIÓN Y EL PACTO SUCESORIO

Como se ha comentado en la introducción es importante detallar, aunque solo sea de forma resumida, las principales diferencias entre estas formas de transmisión de bienes y/o derechos:

La sucesión. Es la sustitución de una persona, desde el momento de su fallecimiento (causante), en el conjunto de bienes, derechos, obligaciones y relaciones jurídicas transmisibles, a otra persona (causahabiente), dejados por el difunto. Puede ser:

- Testada. Es cuando el causante otorgó testamento, nombrando herederos y estableciendo la forma de reparto de la herencia.
- Intestada. Es cuando el causante no otorgó testamento. En este caso, habrá que declarar los herederos formalizando la correspondiente acta de declaración de herederos. La herencia será repartida según Ley.

El testamento. Es el acto en el cual una persona dispone para después de su muerte de todos sus bienes o parte de ellos. El testador, de forma unilateral, puede cambiar y otorgar uno nuevo que deje sin efecto al anterior, cuantas veces quiera, sin necesidad de ningún requisito, ni comunicación al beneficiario.

La donación. En el sentido jurídico, es un acto de liberalidad por el que una persona transmite un bien a otro y ésta acepta sin entregar nada a cambio. En la donación no existe el adelanto de la herencia futura, aunque se pueda estipular que sean colacionables.

El pacto sucesorio. Como ya se ha dicho, es un “contrato”, por el cual, ambas partes deben cumplir con lo señalado en él y en las disposiciones legales. Por ejemplo, a diferencia del testamento, aunque sea un pacto sucesorio sin entrega actual de bienes (después de su fallecimiento), no se podrá ni modificar ni revocar.

3. ¿DÓNDE ESTÁN PERMITIDOS LOS PACTOS SUCESORIOS?

3.1. Derecho Común Español

El **Código Civil español** (en adelante CC), **no admite los pactos sucesorios** como regla general, puesto que, por un lado, no los menciona, y por otro, y más significativo, **prohíbe los contratos sobre herencia futura** (artículo 1271 del CC). Aunque existe la excepción a la regla prohibitiva, el Código Civil admite determinados pactos sucesorios, como es la promesa de mejorar o no mejorar, hecha en capitulaciones matrimoniales (artículos 826 y 827 del CC) o la donación de bienes futuros, solo para el caso de muerte, hecha en capitulaciones por los futuros esposos (artículo 1341 del CC).

3.2. Derechos Forales

Están permitidos en las Comunidades Autónomas en la que la Constitución Española (en adelante CE), de 27 de diciembre de 1978, ampara y respeta los derechos históricos en los territorios forales (artículo 149.1.8ª y la D.A.1ª de la CE):

- **Aragón.** Código del Derecho Foral de Aragón.
- **Cataluña.** Código Civil de Cataluña en su Libro cuarto.
- **Galicia.** Derecho Civil de Galicia.
- **Islas Baleares.** Compilación del Derecho Civil de las Islas Baleares y la Ley de Sucesión Voluntaria Paccionada o Contractual de las Illes Balears.
- **Navarra.** Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra.
- **País Vasco.** Derecho Civil Vasco.

Como anécdota, la **comunidad Valenciana perdió su Derecho Foral**, el cual fue abolido por el Decreto de Nueva Planta del reino de Valencia, decreto promulgado por Felipe V el día 29 de junio de 1707.

En 2009, la comunidad Valenciana, en la redacción del anteproyecto de Ley de Sucesiones, había previsto introducir el pacto sucesorio. Se hicieron pasos para la instauración de su derecho foral, como por ejemplo, la Ley 10/2007, de 20 de marzo, de Régimen Económico Matrimonial Valenciano, la cual quedó anulada por la sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante TC) de 28 de abril de 2016 (BOE nº131 de 31-5-16) al haberse extralimitado en sus competencias en materia de Derecho civil, vulnerando el artículo 149.1.8ª de la CE.

4. ¿QUIÉN PUEDE OTORGAR PACTOS SUCESORIOS?

En principio, los mayores de edad, que gocen de plena capacidad para obrar y que tengan vecindad civil en algún territorio de los que están permitidos. Cada derecho foral tiene sus particularidades, las cuales se detallan en los siguientes puntos de este apartado.

4.1. Mayor de edad

Hay excepciones donde se permite, con unos requisitos determinados, otorgar pactos sucesorios a los menores de edad o sin capacidad plena de obrar. Estas excepciones se encuentran:

- **En Cataluña.** Si un otorgante de un pacto sucesorio tiene solo la condición de favorecido, y no le es impuesta ninguna carga, puede consentir en la medida de su capacidad natural o por medio de sus representantes legales o con la asistencia de su curador.
- **En Mallorca y Menorca:**
 - Donación universal. El donante (instituyente) podrá ser menor de edad si actúa por representación legal con autorización judicial. El donatario (instituido) cuando sea menor de edad podrá actuar por representación legal que supla su capacidad. En caso de que la donación obligue a hacer prestaciones personales o imponga cargas, se requerirá el consentimiento del donatario mayor de dieciséis años o, de lo contrario, la autorización judicial.
 - Pacto de definición. El instituyente tendrá capacidad para contratar y el instituido, sea menor de edad emancipado o mayor de dieciséis años no emancipado, podrá actuar con la asistencia del otro progenitor o, si procede, de defensor judicial.
- **En Ibiza y Formentera:**

- Pactos de institución. Podrán ser instituidas en pacto sucesorio las personas físicas, mayores o menores de edad, y las personas jurídicas, ya sea a título universal o singular. Cuando sean pactos sin transmisión de presente, el instituyente, podrá ser mayor de dieciséis años con asistencia de sus progenitores o, en su caso, de un defensor judicial. En los pactos a título singular (legados), los instituidos podrán ser los menores de edad. A partir de los dieciséis años, podrán otorgar por sí mismos, siempre que no resulten afectados por cargas, condiciones o cualquier otra prestación.

4.2. Vecindad civil

Para otorgar pactos sucesorios, “en un principio”, el instituyente/causante/donante debe tener vecindad civil en la Comunidad Autónoma donde estén permitidos los pactos sucesorios, por lo tanto, también, nacionalidad.

El artículo 14.1 del CC dispone que la sujeción al derecho civil común o al especial o foral se determina por la vecindad civil y el artículo 15 del mismo texto legal, establece que los extranjeros que adquieran la nacionalidad española deberán optar a la vecindad civil. Todo ello ratificado por:

- un informe de la Agencia Tributaria de las Illes Balears (ATIB) de abril de 2017,
- la resolución de 24-5-19 de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN),
- la resolución de 10-8-20 de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (antes DGRN),
- la resolución de 20-1-22 de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, y

- la sentencia 00074/2020 de 11-5-20 del TSJ de Baleares.

En Baleares. En aplicación, del Reglamento (UE) nº 650/2012, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones “mortis causa” y a la creación de un certificado sucesorio europeo y de las sentencias 529/2020 de la Audiencia Provincial de Baleares de 30-12-20, y la 00001/2021 del TSJ de Baleares de 14-5-21 y de la Ley 8/2022, de 11 de noviembre, de Sucesión voluntaria paccionada o contractual de las Illes Balears, **no es necesaria la vecindad del instituyente, solo la residencia.**

No es necesario que el instituido/causahabiente/donatario tenga ni vecindad civil ni residencia en ninguna Comunidad Autónoma pertinente.

4.2.1. Tienen vecindad civil

- Por afiliación: tienen vecindad civil en territorio de derecho común o en un derecho especial o foral, los nacidos de padres que tengan tal vecindad civil.
- Por nacimiento: el hijo de padres desconocidos tiene la vecindad del lugar donde nace.
- Por adopción: el adoptado no emancipado tiene la vecindad civil de los adoptantes.
- Por matrimonio: puede modificarla cualquiera de los cónyuges que podrá optar por la vecindad del otro en cualquier momento del matrimonio.

En caso de duda prevalecerá la vecindad civil que corresponda al lugar de nacimiento.

4.2.2. Adquieren vecindad civil

- Por residencia continuada durante dos años, siempre que el interesado manifieste ser esa su voluntad.
- Por residencia continuada de diez años, sin declaración en contrario durante este plazo.

Ambas declaraciones se harán constar en el Registro Civil y no necesitan ser reiteradas.

4.3. Vinculación entre los otorgantes

Cada derecho foral tiene sus singularidades respecto a la vinculación entre los otorgantes, según se detalla a continuación:

- **Aragón.** El Título II de la Sucesión Paccionada del Libro tercero del Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba, con el título de «Código del Derecho Foral de Aragón», el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas, no menciona nada, por lo cual, no es necesario tener vínculo familiar ni ser cónyuges.
- **Cataluña.** El artículo 431.2 de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del Libro Cuarto del Código Civil de Cataluña dispone que debe existir cierto grado de parentesco y solo pueden otorgar pactos sucesorios, el cónyuge o futuro cónyuge; la persona con quien convive en pareja estable; los parientes en línea directa sin limitación de grado, o en línea colateral dentro del cuarto grado, en ambos casos tanto por consanguinidad como por afinidad; o los parientes por consanguinidad en línea directa o en línea colateral, dentro del segundo grado, del otro cónyuge o conviviente.
- **Galicia.** El Capítulo III de los Pactos Sucesorios del Título X de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia regula los pactos sucesorios y, en concreto, en su artículo 209 señala que son pactos

los de mejora y los de apartación. Los de mejora, son aquellos por los cuales se conviene a favor de los descendientes (artículo 214) y los de apartación debe haber condición de legitimario y de heredero forzoso (artículo 224).

- **Islas baleares.** Se encuentra regulado en la Ley 8/2022, de 11 de noviembre, de sucesión voluntaria paccionada o contractual de las Illes Balears. Para Mallorca y Menorca, se encuentra en el Título II y para Ibiza y Formentera, en el Título III.
 - Mallorca y Menorca, la donación universal, no limita la vinculación familiar entre el donante y el donatario (artículos 6 y 7). En cambio, en el pacto de definición, los donatarios deberán ser descendientes del donante, porque, uno de los requisitos es la renuncia a la legitima hecha por los descendientes legitimarios (artículo 8).
 - Ibiza y Formentera, en los pactos de institución no será necesario ningún vínculo familiar, es más, como se ha comentado anteriormente, pueden ser instituidas hasta las personas jurídicas (artículo 60). En cambio, en los pactos de finiquito o renuncia, los instituidos deberán ser descendientes legitimarios, porque éste deberá dar carta de pago o renunciar a la legitima (artículos 74 y 75).
- **Navarra.** El Libro II del Título IV de la Ley 1/1973, de 1 de marzo, por la que se aprueba la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra, solo dispone que en los pactos sucesorios sin transmisión actual de bienes, será al nombrado heredero contractual y en los pactos sucesorios con transmisión actual de bienes, no establece ningún vínculo familiar.
- **País Vasco.** El Capítulo Tercero del Título II de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, establece que los pactos sucesorios a

título universal o título particular no limitan ningún vínculo familiar explícito, en cambio, cuando renuncien a derechos hereditarios, deberán tener el vínculo familiar de heredero forzoso o legitimario.

III. TRIBUTACIÓN

Es muy importante que civilmente se cumplan todos los requisitos de pacto sucesorio para que la tributación sea la correcta, sobre todo teniendo en cuenta que el Derecho Tributario se subordina al Derecho Civil y su interpretación puede que tenga consecuencias a la hora de una aplicación correcta de los impuestos.

1. CALIFICACIÓN Y SIMULACIÓN

Aunque civilmente puede no haber duda de que se trata de un pacto sucesorio, fiscalmente pueden surgir dudas, las cuales están reguladas normativamente como son la **calificación** y la **simulación**.

1.1. Calificación

El artículo 13 de la LGT, el artículo 2 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPyAJD) y el artículo 7 del Reglamento del ISD, disponen la **calificación** de las obligaciones tributarias: los impuestos serán exigibles con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la forma o denominación que se le hayan dado (síntesis). Hay casos que se realizan donaciones encubiertas con un pacto sucesorio, solo figurando el título de pacto sucesorio en las escrituras, cambiando por completo el hecho imponible de los impuestos que deban de aplicarse.

1.2. Simulación

La otra cuestión señalada, la **simulación**, viene regulada en el artículo 16 de la LGT. La simulación, según la RAE, *es aquella alteración aparente de la causa, o negocio jurídico o el objeto verdadero de un acto o contrato*. Hay pactos sucesorios que, cumpliendo con todos los requisitos civiles, pueden ser interpretados como simulación, por ejemplo: un pacto sucesorio con

obligaciones de rentas vitalicias o temporales u otras obligaciones pecuniarias.

2.IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

La tributación en el ISD **de los pactos sucesorios** viene regulada en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD), en su artículo 3.1.a) dispone que la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o **cualquier otro título sucesorio**, constituyen el hecho imponible y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante RISD), en su artículo 11, aclara que son títulos sucesorios, entre otros, además de la herencia y el legado, los **contratos o pactos sucesorios**.

2.1. Consultas de la Dirección General de Tributos

La Dirección General de Tributos (en adelante DGT), viene ratificando que los **pactos sucesorios son actos “mortis causa”** a efectos del ISD, consultas: V0508-05 de 23-3-05, V1691-07 de 30-7-07, V0480-12 de 5-3-12, V0606-14 de 6-3-14, V1521-14 de 10-6-14, V3008-17 de 20-11-17, V2618-18 de 28-9-18, entre muchas otras.

2.2. Residencia habitual a efectos del ISD

Para poder otorgar un pacto sucesorio, a efecto civiles, como ya se ha comentado anteriormente, se debe tener o haber adquirido la vecindad (dos años siempre que se manifieste su voluntad o diez años, sin declaración en contrario), o en el caso de Baleares, residencia habitual.

En cambio, fiscalmente se deberá aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante/instituyente hubiere tenido su residencia habitual (artículo 32.5 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican

determinadas normas tributarias), **un mayor número de días del periodo de los cinco años anteriores**, según lo dispuesto en el artículo 28.1.1º.b) de la Ley anterior.

2.3. Pacto Sucesorio con entrega actual de bienes

Aquí es donde entra en juego la LISD y el RISD, así como las consultas de la DGT enumeradas anteriormente, tributando por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD "*mortis causa*", y no por el de la letra b), que corresponde a los negocios jurídicos lucrativos "*inter vivos*".

2.3.1. Temas conflictivos

Aunque queda claro que los pactos sucesorios con entrega actual de bienes son hechos imponibles "*mortis causa*", existen conceptos conflictivos a la hora de liquidar el ISD, que son los siguientes:

2.3.1.1. Ajuar domestico

No es de aplicación la adición del 3% por tratarse de una atribución de bienes determinados (artículo 23.2 del Reglamento del ISD). Tampoco se debe adicionar según los términos del artículo 15 de la LISD en la medida en que el adquirente recibe bienes determinados y no una porción del conjunto del caudal relicto (consulta DGT V0508-05 de 23-3-05).

2.3.1.2. Devengo

El devengo es un tema pacífico, al no haber fallecimiento, es el día que se formalice la escritura pública.

2.3.1.3. Plazo de presentación

El plazo de presentación es de 6 meses desde la escritura pública. Aunque ha habido y sigue habiendo diferentes interpretaciones, al no haber "*persona fallecida*", no está claro, si deben ser uno o seis meses.

En Cataluña, se resolvió con la consulta de la DGTCat 286/19 de 14-10-19, donde interpreta que son 6 meses.

OPINIÓN DEL AUTOR:

Sin ninguna duda, deben ser 6 meses. El espíritu de la LISD y del RISD es meridianamente claro, se tratan de actos “mortis causa” en todo su alcance, por lo tanto, no tiene sentido que las administraciones tributarias quieran forzar la interpretación de las normas. Lo primero que deberían tener presente es que la voluntad del legislador, que no deja ninguna duda de que se trata de actos “mortis causa”. Ahora bien, con el fin de evitar requerimientos y ser prácticos, muchos profesionales y/o contribuyentes, en las Comunidades Autónomas, que aún no han resuelto si debe ser un mes o seis meses, se siguen presentando al mes desde el devengo (formalización de escritura pública).

2.3.1.4. Reducción en las transmisiones de empresas “familiares”

Antes de junio de 2020, no había ningún problema en la aplicación de la reducción en la transmisión de bienes y derechos de una persona física necesarios para su actividad económica con los requisitos dispuestos en el apartado ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de julio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

La DGT cambia de criterio. Reconoce que antes de junio de 2020, consultas V1788-2, V1790-20 y V1792-20 todas de 5-6-20, tenía un criterio diferente (podían aplicarse la reducción en todos los casos), este cambio de criterio se encuentra en las consultas V1038-21 de 21-4-21 y la V1132-21 de 28-4-21. Este cambio de criterio viene motivado por una nueva interpretación del artículo 20 de la LISD, donde señala que no podrá haber reducción de la base imponible de una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados **de la persona fallecida**, de una empresa regulada en el apartado ocho, del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. **A partir de entonces la DGT entiende que, al no haber ningún fallecimiento, no es de aplicación dicha reducción.**

Solo ha tenido repercusiones en las Comunidades que, en su ISD autonómico, tiene redactado “... **al cónyuge o a los descendientes de la persona fallecida, ...**” y no “**por causa de muerte**”, como era el caso de **Baleares** (artículos 25 y 26 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado), y aunque hay el derecho a elegir normativa “economía de opción” (DGT V3054-16 de 1-7-16 y TC sentencia 46/2000 de 17-2-2000) y ambas tienen redacciones similares, no hay posibilidad, según la DGT, de aplicar la reducción, al no existir ningún fallecimiento, **hasta la aprobación de la Ley 11/2023**, de 23 de noviembre, de modificación del Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, que en su artículo decimotercero modifica los artículos 25 y 26 mencionados, cambia (**...de la persona fallecida,...**) por “**...al cónyuge o a los descendientes del causante...**”.

En Cataluña no existe este conflicto, porque en su ISD, Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en su artículo 10, tiene redactado: “**En las adquisiciones por causa de muerte...**”, en la que si hay posibilidad de aplicar la reducción.

OPINIÓN DEL AUTOR:

Es un argumento muy forzado por parte de la DGT, un argumento sin sentido ya que, la propia LISD estatal dice que son actos “mortis causa” y, aunque, en su artículo 20 c) dice “... de la persona fallecida, ...”, debería tener la misma interpretación de “mortis causa”, es la única interpretación lógica que el legislador quería, solo fue una forma de redactar dicho artículo.

2.3.1.5. Acumulación de los pactos sucesorios

Ha habido dos situaciones, antes del 11 de julio de 2021 y después de esta fecha, en la que entró en vigor la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal).

- **No acumulaban.** Antes del 11-7-21, fecha que entró en vigor la Ley 11/2021, de medidas de prevención y Lucha contra el fraude fiscal, los pactos sucesorios no acumulaban, como si pasaba con las donaciones entre sí y las donaciones con las sucesiones según lo que dispone el artículo 30 de la LISD y los artículos 60 y 61 del RISD, pues la DGT interpretaba que no acumulaban porque la normativa del impuesto no había previsto tal supuesto y no porque se tratase de un olvido del legislador, pues si este lo hubiera querido, así lo hubiera hecho, Consultas: V3087-13 de 17-10-13; V1206-14 de 30-4-14, V2235-19 DE 20-8-19, V1788-20 de 5-6-20, V1038-21 de 28-4-21, entre muchas otras.

OPINIÓN DEL AUTOR:

El legislador, antes del 11-7-21, no es que quería que no acumulasen, es que se dio cuenta de que había cometido un error y que había un agravio comparativo con las donaciones y sucesiones y, por lo cual, modificó el artículo 30 de LISD.

- **Si acumulan.** A partir de 11-7-21, fecha de entrada en vigor de la Ley 11/2021, que modificó el artículo 30 de la LISD, donde estableció que los pactos sucesorios acumulaban entre sí, con las donaciones y demás sucesiones.

- Pactos sucesorios entre sí, 3 años.
- Pactos sucesorios con donaciones, 3 años.
- Pactos sucesorios con sucesiones, 4 años y no 5 años como dispone el artículo 61.2 del RISD.

OPINIÓN DEL AUTOR:

Otro fallo del legislador: El artículo 30.2 de la LISD dispone que, la acumulación de pactos sucesorios y/o donaciones con sucesiones es de 4 años, en cambio el artículo 61.2 del RISD estipula 5 años. El TEAC, en su resolución 00/365/210 de 6-10-2010 recuerda que el RISD no ha adaptado su texto a la norma actual.

2.3.2. Revocación

La revocación está establecida por las causas señaladas en el apartado de aspectos civiles. Tanto la LISD como el Reglamento no disponen la devolución de los ingresos en los casos de revocación. Solo existe revocación, como es obvio, en los pactos sucesorios con entrega actual de bienes.

2.3.2.1. Hay derecho a devolución

Según la Doctrina de jurisprudencia de los TSJ y el informe de la DGT de 4-11-2008, en respuesta a la consulta de la DGT de la Comunidad de Murcia, **hay derecho a la devolución del ISD** cuando la revocación provenga de lo estipulado en el propio pacto o que concurra cualquier causa legal de revocación. Esto no significa que, en todo caso, se tenga derecho a la devolución total, al haber disfrutado del bien, deberá tributar por el uso y disfrute de éste.

La devolución a la que tendrá derecho el donatario/instituido, será el resultado de restar de la cuota pagada la cuota correspondiente al negocio jurídico que sustituya o quede subsistente por efecto de la revocación o reducción de la donación/pacto.

2.3.2.2. No hay derecho a devolución

Cuando Hay revocación por mutuo acuerdo, no hay derecho a devolución del impuesto. Consulta de la DGT V1440-09 de 18-6-09 y sentencia del TSJ de Castilla y León, sede de Valladolid, de 25-2-10.

2.4. Pacto Sucesorio sin entrega actual de bienes

Cuando no hay entrega actual de bienes, o sea, después del fallecimiento del causante, la tributación en el ISD es como cualquier sucesión, liquidando el impuesto a los seis meses desde la fecha del devengo (fallecimiento del causante) como estipula la normativa.

2.4.1. Ajuar doméstico

El ajuar doméstico, en los pactos sucesorios sin entrega actual de bienes, no crea ningún conflicto, se aplicará el 3% del ajuar doméstico, como pasa con cualquier sucesión, teniendo en cuenta las sentencias el TS 342/2020 de 10-3-20, 490/2020 de 19-5-20 y 956/2020 de 19-5-2020 solo comprende los bienes afectos al servicio familiar o al uso personal del causante, debiendo excluir todos los demás bienes (acciones, participaciones sociales, dinero, activos inmobiliarios, ...)

3. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

Primero, hay que recordar que no están sujetos a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos rústicos, en cambio, estos terrenos estarán sujetos siempre que tengan la consideración de urbanos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

Y segundo, al tratarse de un impuesto municipal, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL), los ayuntamientos podrán bonificar hasta el 95% para las transmisiones realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los

descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptados (artículo 108.4 y 5 del TRLRHL), por ende, las bonificaciones fiscales, en todos los supuestos de “*mortis causa*”, hasta el tope dispuesto, son competencia de las entidades locales.

3.1. Pacto Sucesorio con entrega actual de bienes

Al constituir los pactos sucesorios con entrega actual de bienes una transmisión “*mortis causa*”, en la liquidación del IIVTNU serán aplicables todos los beneficios fiscales regulados en la normativa del impuesto. Consulta DGT V2397-16 de 1-6-16, igual como ocurre en el ISD.

Cuando se trata de pactos con entrega actual de bienes, el devengo será el día de formalización de la escritura pública.

3.1.1. Tema conflictivo. Plazo de presentación

El plazo de presentación es de 6 meses desde la escritura pública. Aunque ha habido y sigue habiendo diferentes interpretaciones sobre si deben ser uno o seis meses, al no haber “*persona fallecida*”.

En Cataluña, se resolvió con la consulta de la DGTCat 286/19 de 14-10-19, donde interpreta que son 6 meses.

OPINIÓN DEL AUTOR:

Igual que pasa en el ISD, se tratan de actos “mortis causa” en todo su alcance, por lo tanto, no tiene sentido que las administraciones tributarias quieran forzar la interpretación de las normas. Lo primero que deberían tener presente es que la voluntad del legislador, que no deja ninguna duda de que se trata de actos “mortis causa”. Ahora bien, con el fin de evitar requerimientos y ser prácticos, muchos profesionales y/o contribuyentes, en las Comunidades Autónomas, que aún no han resuelto si debe ser un mes o seis meses, se siguen presentando al mes desde el devengo (formalización de escritura pública).

3.1.2. Revocación

El TRLRHL, dispone la posibilidad de devolución en algún caso de revocación, cuando se trate de algún acto o contrato, ya sea oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte.

3.1.2.1. Hay derecho a devolución

Cuando se declare o reconozca judicialmente o por resolución firme haber tenido nulidad, rescisión o revocación del acto o contrato y se reclame la devolución en plazo de cinco años (artículo 109.2 del TRLRHL).

3.1.2.2. No hay derecho a devolución

No hay derecho a devolución cuando se trate de mutuo acuerdo o que sea imputable al sujeto pasivo del impuesto.

- **Mutuo acuerdo.** Si el contrato queda sin efecto, por mutuo acuerdo de las partes, no procederá la devolución y, además, se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación (artículo 109.3 del TRLRHL).
- **Imputable al sujeto pasivo.** Tampoco procederá devolución cuando la resolución sea imputable al sujeto pasivo del impuesto (consulta de la DGT V1228-09 de 25-2-09).

3.2. Pacto Sucesorio sin entrega actual de bienes

Cuando no hay entrega actual de bienes, o sea, después del fallecimiento del causante, la tributación en el IIVTNU, es como cualquier sucesión, liquidando el impuesto a los seis meses desde la fecha del devengo (fallecimiento del causante) como estipula la normativa.

4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

Hay que partir de la definición que da el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), *“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”*.

Para conocer la situación actual hay que retroceder a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas, en su artículo veinte. Tres, disponía: *“son incrementos o disminuciones de patrimonio, y como tales se computarán en la renta del transmitente, las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de **cualquier trasmisión lucrativa**”*, por lo que también debían gravarse las transmisiones lucrativas por causa de muerte, conocido como *“**plusvalía del muerto**”*. Esta cuestión quedó resuelta en el artículo 44. Cinco. a) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde se disponía que no se someterían al Impuesto los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo, por lo tanto, supuso el **fin de la plusvalía del muerto**.

OPINIÓN DEL AUTOR:

Era una plusvalía injusta, ya que los herederos debían que tributar la ganancia o pérdida patrimonial del causante, teniendo en cuenta que el momento del fallecimiento se extingue la personalidad jurídica del causante.

4.1. Pacto sucesorio con entrega actual de bienes

Volviendo a la actual LIRPF, su artículo 33.3.b) dispone que se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en el supuesto, entre otros, las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

La DGT, antes de 2016, aunque la LISD y el RISD dejaban claro que los pactos sucesorios son actos *“mortis causa”*, venía sosteniendo que los pactos sucesorios, al ser un acto *“inter vivos”* y no a causa de fallecimiento del contribuyente, a efectos del IRPF, **al no existir ningún fallecimiento** no debía darse el mismo tratamiento fiscal. Por lo que, la ganancia o pérdida patrimonial que pudiera producirse no se encontraba amparada por la excepción de gravamen del artículo 33.3.b) de la LIRPF, consultas de la DGT, V0508-05 de 23-3-05, V2248-12 de 23-11-12, V2643-13 de 4-9-13, V3558-13 de 9-12-13, V1521-14 de 10-6-14, V1543-15 de 22-5-15.

4.1.1. A partir del 9 de febrero de 2016. Nueva tributación

En contra de lo que venía sosteniendo la DGT, **el Tribunal Supremo dictó la sentencia 252/2016 de 9 de febrero de 2016**, sobre pacto sucesorio de apartación gallega.

La sentencia, en síntesis, viene a señalar que la apartación gallega, como pacto sucesorio, **es una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del artículo 33.3.b) de la LIRPF**, de haberlo querido, el legislador podría haberlos excluido, o haber impuesto como condición la muerte física del contribuyente. Tampoco se puede dar un tratamiento tributario diferente en el ISD y en el IRPF.

El TEAC dictó, resolución 02976/2015/00/00 de 2 de marzo de 2016, en los mismos términos del TS.

Siguiendo en la misma línea el TEAR de Baleares en las reclamaciones 136/14 de 30 de septiembre de 2016 y 1504/14 de 31 de enero de 2017.

Al final la DGT no tiene más remedio que cambiar de criterio y así lo manifiesta en las consultas V4733-16 de 8-11-16, V0430-17 de 17-2-17, V0575-17 de 7-3-17, V1225-17 de 18-5-17, V3195-17 de 13-12-17.

4.1.2. Cuestión que afecta a la transmisión de bienes adquiridos por pactos sucesorios con efectos de presente

Antes del 11 de julio de 2021 las ganancias o pérdidas patrimoniales provenientes de la transmisión de bienes adquiridos por pacto sucesorio con entrega actual de bienes, no tenían ninguna condición, o sea, el valor de adquisición era el estipulado en el otorgamiento de la escritura pública o, en su caso, el comprobado por la administración tributaria.

En el segundo apartado del punto tres del artículo tercero de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, que entró en vigor el 11 de julio de 2021, se modificó el artículo 36. Transmisiones a título lucrativo de la LIRPF, en el cual dispone, *“No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior”*.

Dicha modificación, según la transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, dictamen del Consejo de Estado y debates parlamentarios, era para evitar la elusión fiscal, citando textualmente *“...permitía actualizar el*

valor de adquisición, por tanto, en su posterior transmisión, no tributaba por la ganancia patrimonial”, dicho de una manera coloquial: Había fraude de ley/abuso de derecho.

OPINIÓN DEL AUTOR:

Para evitar las ganancias patrimoniales, se empleaban los pactos sucesorios, sobre todo por su menor tributación (por sucesiones y sin ganancia patrimonial en el IRPF), para actualizar el valor de adquisición de un inmueble antes de la venta. Ejemplo: Un padre, con intención de vender un inmueble que había adquirido por valor muy bajo, lo transmitía a su hijo a través de pacto sucesorio, actualizaban el valor (por el mismo que lo iban a vender) y, luego, el hijo lo vendía sin tributar la ganancia patrimonial.

Antes de la modificación del artículo 36 de la LIRPF, ya estaba prohibido por la LGT en su artículo 15.1.b) “Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”. El problema surgía, y sigue surgiendo, que el legislador hace normas de difícil aplicación, porque el propio artículo 15 de la LGT, en el punto 2, dispone “...Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva...”. Comisión consultiva que solo ha redactado 13 informes (hasta el 31-10-2023), de los cuales, uno es de 2018 y el resto a partir del 2021, desde la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el 1 de julio de 2004.

4.1.3. Revocación

Teniendo en cuenta lo comentado, al no haber existido ingreso por ningún concepto en el IRPF, No hay lugar a devolución, por revocación.

En el caso que se hubiera efectuado un ingreso indebido, se podrá instar la rectificación de la autoliquidación y solicitar la devolución del ingreso indebido de la ganancia patrimonial (artículo 120.3 de la LGT y consulta de la DGT V0599-10 de 26-3-2010).

4.2. Pacto sucesorio sin entrega actual de bienes

El instituido/causahabiente, al tomar posesión después del fallecimiento del instituyente/causante y no existir “*plusvalía del muerto*”, se encuentra amparado por la excepción de gravamen del artículo 33.3.b) de la LIRPF.

5. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITPyAJD)

Como se ha comentado es un instrumento que da seguridad, tanto al instituyente como al instituido. Para que esta seguridad sea efectiva, se debe de dar publicidad, o sea, inscribirlo en el Registro de La Propiedad.

5.1. Publicidad de los pactos sucesorios con entrega actual de bienes.

Los pactos sucesorios con entrega actual de bienes gozan de la posibilidad de **inscribirlos en el Registro de la Propiedad** como cualquier acto inscribible, sea “*inter vivos*” o “*mortis causa*” y al haber tributado por ISD no surge ninguna complicación.

5.2. Publicidad de los pactos sucesorios sin entrega actual de bienes.

En vida del instituyente/causante y que los bienes no hayan sido transmitidos de presente, **deben hacerse constar en el Registro de Actos de Ultima Voluntad**, como de un testamento se tratase, por ende, están exentos tanto por ISD como por ITPyAJD.

En este caso, como no ha habido ninguna transmisión y es un acto que **puede hacerse constar en el Registro de la Propiedad, por medio de nota al margen de la inscripción**, parece que deben tributar por Actos Jurídicos Documentados (artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), pero

al estar sujeto al ISD y ser ambos impuestos incompatibles, **solo tributarán por el ISD al fallecimiento del instituyente** (artículo 24 de la LISD). Consulta de la DGT V1521-14 de 10-6-14).

6. CONCLUSIONES

6.1. PACTOS SUCESORIOS CON ENTREGA ACTUAL DE BIENES

6.1.1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

Tributan por ISD, por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD *“mortis causa”*, y no por el de la letra b), que corresponde a los negocios jurídicos lucrativos *“inter vivos”*.

6.1.2. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

Tributan por IIVTNU, por transmisión *“mortis causa”* y son aplicables todos los beneficios fiscales previstos en cada ayuntamiento en las ordenanzas fiscales reguladoras del impuesto.

6.1.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS (IRPF)

Desde la sentencia de TS de 2016, tanto el TEAC, como los TEARs, como la DGT, cambiaron de criterio: los pactos sucesorios con entrega actual de bienes son considerados transmisiones lucrativas por causa de muerte, por lo cual, no existe ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF.

6.2. PACTOS SUCESORIOS SIN ENTREGA ACTUAL DE BIENES

6.2.1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

Tributan por ISD, por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD *“mortis causa”*. Siendo una sucesión y se devengará el día del fallecimiento del causante.

6.2.2. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

Tributan por IIVTNU, por transmisión "*mortis causa*" y son aplicables todos los beneficios fiscales previstos en cada ayuntamiento en las ordenanzas fiscales reguladoras del impuesto. Siendo una sucesión y se devengará el día del fallecimiento del causante.

6.2.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS (IRPF)

En las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente (plusvalía del muerto) no existen ganancias o pérdidas patrimoniales (artículo 33.3.b de la Ley del IRPF).

6.2.4 IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITPyAJD)

Deberán hacerse constar en el registro de actos de última voluntad, como los testamentos, por lo tanto, exentos.

Podrán hacerse constar en el registro de la propiedad, debiendo tributar por AJD, pero al estar sujeto al ISD y ser ambos impuestos incompatibles, solo tributarán por el ISD al fallecimiento del instituyente.

OPINIÓN FINAL DEL AUTOR:

¿Por qué los pactos sucesorios, sobre todo de empresas y de bienes inmuebles, pueden ayudar al mantenimiento y desarrollo económico e, incluso, a la creación de puestos de trabajo?

Hay diversas variables, entre las que se encuentran:

- *Se hereda más tarde. Debido a la mejor calidad de vida actual, las personas son más longevas, lo que hace que se herede cada vez más tarde (en muchos casos ya están jubilados), haciendo que el sistema económico se ralentice.*
- *Las donaciones son muy onerosas. Al heredar más tarde, se puede plantear realizar donaciones de los bienes. En general la tributación del ISD inter vivos es más elevada, además, hay que tener en cuenta que hay ganancias o pérdidas patrimoniales (hay excepciones) según lo dispuesto en el artículo 34.1.a) de la LIRPF “En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales”, lo que hace declinar las donaciones, por el alto coste fiscal.*
- *Los testamentos. Los supuestos herederos, no invierten al no tener la garantía de que van a ser suyos.*

Al recibir los bienes, bien por una alta tributación en ISD, bien porque se reciben por herencia en edades muy avanzadas (jubilados o próximos a la jubilación), hace que, en el primer caso, disponer de menos recursos económicos para invertir y, en el segundo caso, al haber cesado en la actividad laboral, empresarial o profesional, el sistema económico se ralentice con todas sus consecuencias.

Y una tributación baja por ISD no es sinónimo de menos recaudación, si además se cuenta con los pactos sucesorios (“herencias en vida”), los herederos pueden invertir (empresas, rehabilitaciones de inmuebles, etc.) lo que hace que haya más recaudación en IVA, IRPF (las CCAA participan en un 50%), además de la creación de puestos de trabajo.

REFLEXIÓN: *Por todo lo expuesto en este TFM, los legisladores deberían plantearse una modificación del Código Civil y, permitir, que todo el territorio nacional pudiera disponer de pactos sucesorios.*

BIBLIOGRAFÍA

- Tribunal Supremo (TS). Sentencia 252/2016, de 9 de febrero de 2016.
- Código Civil (CC), Art. 1271. *Sobre la prohibición de los contratos sobre herencia futura*. Boletín Oficial del Estado.
- Código Civil (CC), Art. 826. *Sobre la promesa de mejorar o no mejorar en capitulaciones matrimoniales*. Boletín Oficial del Estado.
- Código Civil (CC), Art. 827. *Sobre la promesa de mejorar o no mejorar en capitulaciones matrimoniales (continuación)*. Boletín Oficial del Estado.
- Código Civil (CC), Art. 1341. *Sobre la donación de bienes futuros en capitulaciones matrimoniales*. Boletín Oficial del Estado.
- Constitución Española (CE), Art. 149.1.8ª. (1978). *Sobre las competencias del Estado en materia de legislación civil*. Boletín Oficial del Estado.
- Constitución Española (CE), Disposición Adicional 1ª. (1978). *Sobre el amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales*. Boletín Oficial del Estado.
- Tribunal Constitucional, Sentencia. (28 de abril de 2016). *Sobre la anulación de la Ley 10/2007, de Régimen Económico Matrimonial Valenciano por extralimitación de competencias*. Boletín Oficial del Estado, nº 131.
- Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Leyes Civiles Aragonesas, conocido como Código del Derecho Foral de Aragón. Título II de la Sucesión Paccionada del Libro tercero. Gobierno de Aragón.
- Ley 10/2008, de 10 de julio, del Libro Cuarto del Código Civil de Cataluña, Art. 431.2. Generalitat de Catalunya.
- Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, Capítulo III de los Pactos Sucesorios del Título X, Arts. 209, 214, 224. Xunta de Galicia.
- Ley 8/2022, de 11 de noviembre, de Sucesión Voluntaria Paccionada o Contractual de las Illes Balears. Gobierno de las Islas Baleares.

Para Mallorca y Menorca, Artículos 6, 7, 8.

Para Ibiza y Formentera, Artículo 60, Artículos 74 y 75.

- Ley 1/1973, de 1 de marzo, por la que se aprueba la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra, Libro II del Título IV. Gobierno de Navarra.
- Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, Capítulo Tercero del Título II. Gobierno Vasco.

- Ley General Tributaria (LGT), Art. 13. Boletín Oficial del Estado.
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), Art. 2. Boletín Oficial del Estado.
- Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), Art. 7. Boletín Oficial del Estado.
- Ley General Tributaria (LGT), Art. 16. Sobre la simulación. Boletín Oficial del Estado.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), Art. 3.1.a). (1987). Definición del hecho imponible en el ISD. Boletín Oficial del Estado.
- Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), Art. 11. (1991). Clarificación de títulos sucesorios. Boletín Oficial del Estado.
- Dirección General de Tributos (DGT). Consultas: V0508-05 (23-3-05), V1691-07 (30-7-07), V0480-12 (5-3-12), V0606-14 (6-3-14), V1521-14 (10-6-14), V3008-17 (20-11-17), V2618-18 (28-9-18). Sobre los pactos sucesorios y el ISD.
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, Art. 32.5. (2009). Sobre la residencia habitual a efectos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. [Ley]. Boletín Oficial del Estado.
- Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), Art. 23.2. (sin fecha). Sobre la no aplicación del 3% por ajuar doméstico. Boletín Oficial del Estado.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, Art. 4(8). (1991). Sobre la reducción en las transmisiones de empresas familiares. Boletín Oficial del Estado.
- Dirección General de Tributos (DGT). Consultas: V1788-20, V1790-20, V1792-20 (todas de 5-6-20), V1038-21 (21-4-21), V1132-21 (28-4-21). Sobre la aplicación de reducciones en las transmisiones de empresas familiares.
- Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, Artículos 25 y 26. (2014). Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado. Boletín Oficial del Estado.
- Ley 11/2023, de 23 de noviembre, Artículo decimotercero. (2023). Modificación del Decreto legislativo 1/2014 en materia de tributos cedidos por el Estado en Baleares. Boletín Oficial del Estado.
- Ley 19/2010, de 7 de junio, de Cataluña, Art. 10. (2010). Regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en Cataluña. Diario Oficial de la Generalitat de Catalunya.

- Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. (2021). Modificación del artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para establecer la acumulación de los pactos sucesorios. Boletín Oficial del Estado.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), Art. 30. (1987). Sobre la acumulación de pactos sucesorios. Boletín Oficial del Estado.
- Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), Art. 60, 61, y 61.2. (1991). Sobre la acumulación de donaciones y sucesiones. Boletín Oficial del Estado.
- Dirección General de Tributos (DGT). Consultas: V3087-13 (17-10-13), V1206-14 (30-4-14), V2235-19 (20-8-19), V1788-20 (5-6-20), V1038-21 (28-4-21). Sobre la acumulación de los pactos sucesorios.
- Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), Resolución 00/365/210. (6-10-2010). Recuerda que el RISD no ha adaptado su texto a la norma actual sobre la acumulación de pactos sucesorios.
- Dirección General de Tributos, Informe de 4-11-2008, en respuesta a la consulta de la DGT de la Comunidad de Murcia. Sobre el derecho a devolución del ISD en caso de revocación de un pacto sucesorio.
- Tribunal Supremo, Sentencias 342/2020 (10-3-20), 490/2020 (19-5-20), 956/2020 (19-5-2020). Sobre la aplicación del 3% del ajuar doméstico en sucesiones.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), Art. 108.4 y 5. (2004). Sobre bonificaciones fiscales en el IIVTNU para transmisiones "mortis causa". Boletín Oficial del Estado.
- Dirección General de Tributos (DGT), Consulta V2397-16. (1-6-2016). Sobre la aplicación de beneficios fiscales en el IIVTNU para los pactos sucesorios con entrega actual de bienes.
- Dirección General de Tributación de Cataluña (DGTCat), Consulta 286/19. (14-10-2019). Interpretación del plazo de presentación para el IIVTNU en caso de pactos sucesorios con entrega actual de bienes en Cataluña.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, TRLRHL, Art. 109.2 y 109.3. (2004). Sobre el derecho a devolución y los supuestos de no devolución en el IIVTNU.
- Dirección General de Tributos (DGT), Consulta V1228-09. (25-2-2009). Sobre la no procedencia de devolución del IIVTNU cuando la resolución sea imputable al sujeto pasivo del impuesto.

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), Art. 33.1 y 33.3.b). (2006). Sobre las ganancias y pérdidas patrimoniales. Boletín Oficial del Estado.
- Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Art. 20.3. (1978). Sobre los incrementos o disminuciones de patrimonio. Boletín Oficial del Estado.
- Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Art. 44.5.a). (1991). Exclusión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo del Impuesto. Boletín Oficial del Estado.
- Tribunal Supremo, Sentencia 252/2016, de 9 de febrero de 2016. Sobre la tributación de los pactos sucesorios en el IRPF.
- Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), Resolución 02976/2015/00/00 de 2 de marzo de 2016. En los mismos términos del TS sobre la tributación de los pactos sucesorios.
- Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Baleares, Reclamaciones 136/14 de 30 de septiembre de 2016 y 1504/14 de 31 de enero de 2017. Sobre la tributación de los pactos sucesorios.
- Dirección General de Tributos (DGT), Consultas: V0508-05 (23-3-05), V2248-12 (23-11-12), V2643-13 (4-9-13), V3558-13 (9-12-13), V1521-14 (10-6-14), V1543-15 (22-5-15), V4733-16 (8-11-16), V0430-17 (17-2-17), V0575-17 (7-3-17), V1225-17 (18-5-17), V3195-17 (13-12-17). Sobre la tributación de los pactos sucesorios en el IRPF.
- Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, Art. 36 (Transmisiones a título lucrativo). (2021). Modificación sobre la tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de pactos sucesorios con entrega actual de bienes. Boletín Oficial del Estado.
- Ley General Tributaria (LGT), Art. 15.1.b) y 15.2. (2003). Sobre el abuso de derecho y los conflictos en la aplicación de la norma tributaria. Boletín Oficial del Estado.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), Art. 3.1 y Art. 24. Boletín Oficial del Estado.
- Tribunal Supremo. (2016, 9 de febrero). Sentencia 252/2016 sobre la tributación de los pactos sucesorios en el IRPF.

- Tribunal Económico-Administrativo Central. (2016, 2 de marzo). Resolución 02976/2015/00/00, confirmando la doctrina del Tribunal Supremo respecto a la tributación de los pactos sucesorios.
- Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares. (2016, 30 de septiembre). Reclamación 136/14 sobre la tributación de los pactos sucesorios. También, (2017, 31 de enero). Reclamación 1504/14.