

LA TRIBUTACIÓN DE LAS HERENCIAS RECIBIDAS
MEDIANTE PACTO SUCESORIO EN GALICIA, SEGÚN LA STS 09.02.2016.

DOCTRINA PACÍFICA EN GALICIA HASTA 2012

En la **Ley de Derecho Civil de Galicia, Ley 2/2006, de 14 de junio**, LDCG, dentro del título X, Capítulo III está regulada “La sucesión por causa de muerte”, y en concreto “los pactos sucesorios”, **APARTACIÓN** (Arts. 224-227 LDCG) y **MEJORA** (214-223 LDCG) y están conceptuadas estas instituciones de manera diferente a nuestro Derecho Civil Vasco.

-Apartación: a cambio de la transmisión de presente de bienes concretos se excluye al apartado y su linaje de la condición de legitimario en la herencia del apartante.

-Mejora: se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos, pudiendo el mejorado adquirir la propiedad o bien al tiempo de fallecimiento del causante (sin entrega de bienes de presente) o bien en el momento de firmar el pacto (con entrega de bienes de presente).

Al igual que ocurre con el pacto de mejora, la apartación debe ser otorgada en escritura pública, pues en otro caso no producirá efecto alguno (art.211 LDCG).

Ambos supuestos están sujetos al Impuesto de Sucesiones, si bien el cónyuge y descendientes están exentos del pago del impuesto cuando lo que se da no excede de 125.000 euros.

Era pacífico, hasta 2012, que se puede ser causante “por causa de muerte” en favor de hijos o nietos sin necesidad de morir y así lo reconoce la ley del Impuesto de Sucesiones en su art. 24.1º -son adquisiciones por causa de muerte las producidas como consecuencia de pactos sucesorios-. En este sentido, no sería de aplicación el impuesto sobre “Ganancia Patrimonial” a los pactos sucesorios, puesto que el art. 33.3.b de la ley del IRPF excluye del tal concepto (*plusvalía del muerto*) las transmisiones por causa de muerte.

Bien es cierto que en contra de esta teoría tributaria, no civil, mencionada, estaría la configuración legal del devengo del ISD en el Derecho tributario. En efecto, en la actualidad es muy claro el art.24.1 de la LISD cuando dispone que el devengo del tributo no se produce con el fallecimiento del causante (apartante), sino el día en que se cause o celebre el acuerdo o pacto sucesorio.

Ahora bien, también conviene llamar la atención sobre la ubicación sistemática de la disposición reguladora de la fecha del devengo, ya que se encuentra en

el apartado 1 del art.24 de la LISD, es decir, el que se ocupa de las adquisiciones *mortis causa*, y no en el apartado 2 que regula las transmisiones lucrativas *inter vivos*, lo que denota que en la mente del legislador siempre ha estado presente la idea de asimilar los pactos sucesorios a las sucesiones y no a las donaciones.

Así lo recogían muchas sentencias del TSJ de Galicia, como por ejemplo las de 16 de julio de 2012 que considera que “*el Pacto de mejora es una disposición mortis causa y de hecho fue liquidada como tal por el Impuesto de Sucesiones*” o STSJ de Galicia de 24 de septiembre de 2012, que cita expresamente el art. 33.3.b, que excluye las transmisiones por “causa de muerte”.

Lo que provocó esta línea jurisprudencial tan clara es que en Galicia, multitud de ciudadanos, utilizaran estas instituciones entendiéndolas exentas tanto en sucesiones, en el que existe un mínimo exento por heredero de 125.000€, como en IRPF, pretendiendo básicamente bien favorecer al hijo que les atiende en su vejez, o bien dotar de vivienda a un hijo en apuros económicos, o bien inmatricular fincas no registradas por “doble título” (art. 205 Ley Hipotecaria).

CAMBIO DE CRITERIO - STSJ de Galicia de 6 de febrero de 2013.

Esta Sentencia viene a entender que el pacto de mejora con entrega de bienes es una transmisión inter-vivos y no por causa de muerte, es decir una donación y debe tributar, en cuanto al mejorante o transmitente, en renta hasta un tipo del 27%.

El principal argumento esgrimido para alcanzar este último resultado se basa en que la apartación, al igual que la mejora, es un pacto sucesorio en el que se transmiten bienes a favor del apartado o mejorado sin necesidad de que se abra la sucesión por el fallecimiento del causante.

Desde una perspectiva de ámbito civil, a partir de la sentencia mencionada, el órgano jurisdiccional confiere más relevancia al momento en que produce efectos el pacto sucesorio, y como quiera que la adquisición de los bienes se produce en vida de los otorgantes del negocio jurídico, predomina la calificación de adquisición *inter vivos*, al contrario de lo que propugnaba en su anterior línea jurisprudencial, en el que el punto de mira del Tribunal Gallego se dirige a la cualidad subjetiva de los otorgantes del pacto sucesorio, y dada su condición de causante y heredero forzoso, predomina la calificación de adquisición *mortis causa*.

En buena lógica también se suponía que debería, el “mejorado” o “apartado”, tributar como donación, pero sucedía que la Xunta de Galicia no lo estimaba así, y lo hacía tributar por sucesiones. Es decir, se daba la tan reiterada situación de que la Xunta de Galicia cree en sus leyes autonómicas, pero el Estado no.

En cuanto al “mejorante” o “apartante”, el perjuicio que se le causaba era evidente, puesto que, a todos aquellos que se habían acogido a las supuestas exenciones de las figuras analizadas, se les solicitaban por sus Declaraciones de Renta importantes cantidades de dinero, en base a una cuestión más que controvertida.

Y tan controvertida resultaba la cuestión que, aún en contra de la opinión de numerosos juristas gallegos, con respecto al “mejorante” o “apartante” (aún en los casos más discutidos de pacto de mejora con entrega de presente), el TSJG, inmediatamente después contradecía su criterio anterior, en Sentencias, por mencionar algunas, de 19 de junio de 2013, de 9 de octubre de 2013, o de 2 de octubre de 2013, ésta en concreto respecto del apartamiento, sostiene que:

“Ahora bien, debe tenerse en cuenta que los efectos a los que servía de apoyo tal razonamiento, de naturaleza estrictamente civil (se trataba de comprobar si la apartación implicaba o no la transmisión simultánea de la propiedad a favor del apartado), son muy diferentes a aquellos para los que se debe dar respuesta al conflicto planteado entre las partes en este procedimiento, que lo es en el marco del pago de un impuesto, y en particular del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En este contexto de imposición tributaria es en el que se debe determinar la naturaleza jurídica de la apartación, y ello sin olvidar que, aun siendo un negocio jurídico "sui generis", se trata de un pacto sucesorio, y por tanto, que aun cuando la entrega de bienes tiene lugar en vida del causante, esa entrega o transmisión se hace "por causa de muerte".

De igual manera ha venido sucediendo con respecto al pacto de mejora, en el que al igual que al abordar la apartación, muy a renglón seguido de la anteriormente comentada STSJG de 6 de febrero de 2013, en concreto en la STSJG de 9 de octubre de 2013, el Tribunal también sostiene una posición tendente a favorecer la exención prevista en el artículo 33.3 b) de la LIRPF, por lo que entiende que el mejorante quedaría exonerado en el IRPF de la eventual plusvalía afluída a resultas del pacto de mejora.

A raíz del criterio expuesto por el TSJG en varias sentencias, Hacienda había limitado ya las actuaciones en esta materia. Finalmente, decidió recurrir en casación al Supremo para tener un criterio cerrado al respecto.

SENTENCIA DE 9 DE FEBRERO DE 2016 DEL TRIBUNAL SUPREMO.

Pues bien, **la STS de fecha 9 de febrero de 2016** ha determinado que las herencias recibidas mediante pactos sucesorios entre vivos no tributarán en el IRPF como ganancia patrimonial en las comunidades con derecho civil propio.

Esta sentencia supone que se cierren los conflictos tributarios generados por la equivocada calificación de los pactos sucesorios llevada a cabo por la Administración Tributaria que conducía a los contribuyentes gallegos (y a los no

gallegos) a una indebida tributación de sus herencias en el IRPF, con la consecuencia colateral además para el “mejorado” o “apartado”, en el caso de Galicia, en definitiva, el adquirente, quien liquidará el Impuesto sobre Sucesiones, normalmente mucho más reducido que el aplicable a las Donaciones, adquiriendo los bienes por su valor real actual, de forma que incluso podría venderlos poco después por ese mismo valor sin ganancia alguna en IRPF.

D. ANDONI ANTRUEJO SANCHEZ, Abogado y miembro del Grupo de Estudio del Derecho Civil Vasco, del Ilustre Colegio de Abogados de Bizkaia, y de Orense.