

NUM-CONSULTA	V2235-19
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	20/08/2019
NORMATIVA	Ley 29/1987 art. 3-1-a y 30. RISD RD 1629/1991 arts. 10-1-a, 11, 60 y 61
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El padre de la consultante pretende transmitirle mediante pacto de mejora con entrega de bienes varios inmuebles, en distintas fechas cada uno de ellos, e individualmente, mediante escrituras públicas distintas.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Si cada una de las operaciones que se realicen por separado, en escrituras públicas distintas, tienen que acumularse, o si son totalmente autónomas e independientes a todos los efectos y se practica por cada una la liquidación que proceda y con aplicación de reducciones y bonificaciones por cada uno de los pactos de mejora.</p> <p>En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:</p> <p>Los pactos de mejora a que se refiere la consultante se encuentran regulados en el Capítulo III (“De los pactos sucesorios”) del título XX (“De la sucesión por causa de muerte”) de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia (BOE de 11 de agosto de 2006).</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El concepto de los pactos de mejora se recoge en el artículo 214, que establece que “Son pactos de mejora aquellos por los cuales se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos”. El artículo 215 completa al anterior señalando que “Los pactos sucesorios podrán suponer la entrega o no de presente de los bienes a quienes les afecten, determinando en el primer caso la adquisición de la propiedad por parte del mejorado.”.</p> <p>En cuanto a la naturaleza jurídica de dichos pactos, su mera ubicación sistemática sería suficiente para calificarlos como negocios jurídicos “mortis causa”, ya que se encuentran situados en el título que regula la sucesión por causa de muerte. Pero es que, además, el artículo 209 de dicha Ley los califica expresamente como pactos sucesorios en los siguientes términos:</p> <p>«Sin perjuicio de los que fueran admisibles conforme al derecho, de acuerdo con la presente ley son pactos sucesorios:</p> <p>1 ° Los de mejora.</p> <p>2° Los de apartación.».</p> <p>En ambos casos y en cuanto a la tributación de la transmisión de bienes por una persona a su descendiente, el artículo 1 de la Ley</p>

29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) -en adelante LISD- dispone que “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley.».

El hecho imponible del impuesto se fija en el artículo 3 de dicha Ley, cuyo apartado 1, letra a), determina lo siguiente:

«Artículo 3.º Hecho imponible.

Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

[...]».

Idéntica redacción contiene el artículo 10.1.a) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre de 1991) –en adelante RISD–.

El artículo 11 de esta última disposición, además, desarrolla el precepto legal, señalando en su letra b) lo siguiente:

«Artículo 11. Títulos sucesorios.

Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

[...]

b) Los contratos o pactos sucesorios.

[...]».

Por último, el devengo del impuesto se regula en el artículo 24 de la LISD en los siguientes términos:

«Artículo 24. Devengo.

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o

celebre dicho acuerdo.

[...]».

De la normativa citada resulta, en consecuencia, sin necesidad de acudir a presunción tributaria alguna, que tanto los pactos de mejora como las “apartaciones” establecidas en la Compilación de Derecho Civil de Galicia implican incrementos obtenidos a título lucrativo que encajan dentro de los supuestos del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que, en principio, resultaría aplicable la regla general de las sucesiones “mortis causa”, según la cual el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil.

Sin embargo, al igual que sucede en la “apartación”, en el supuesto concreto planteado en el escrito, es decir, en los casos de pacto de mejora con entrega de bienes de presente al mejorado, dado que este adquiere la propiedad de aquellos el día en que se cause o celebre dicho pacto, el impuesto se devengará en ese momento y no cuando se produzca la muerte del “mejorante”.

En cualquier caso y dado que tanto el pacto de mejora como la “apartación” constituyen adquisiciones “mortis causa”, en la liquidación del impuesto serán aplicables todos los beneficios fiscales regulados en la normativa del impuesto para dicho tipo de adquisiciones.

Por otra parte, en cuanto a la consulta sobre si han de acumularse los sucesivos pactos sucesorios que se realcen entre los mismos pactantes, el artículo 30 de la LISD, que regula la acumulación de donaciones, dispone lo siguiente:

«Artículo 30. Acumulación de donaciones.

1. Las donaciones y demás transmisiones “inter vivos” equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones “inter vivos” equiparables acumulables a la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no

exceda de cuatro años.

[...]».

El precepto transcrito fue desarrollado en los artículos 60 y 61 RISD, que determinan lo siguiente:

«Artículo 60. Acumulación de donaciones entre sí.

1. Las donaciones que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto, por lo que la cuota tributaria se obtendrá en función de la suma de todas las bases imponibles. Las cuotas satisfechas con anterioridad por las donaciones acumuladas serán deducibles de la liquidación que se practique como consecuencia de la acumulación.

2. A los efectos del apartado anterior, la acumulación se practicará sumando el valor de los bienes o derechos donados en los tres años anteriores a la fecha de la donación actual.

[...]».

«Artículo 61. Acumulación de donaciones a la herencia del donante.

1. En la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario serán acumulables a la base imponible de la sucesión la de las donaciones realizadas en los cinco años anteriores al fallecimiento, considerándose a efectos de determinar la cuota tributaria como una sola adquisición. De la liquidación practicada por la sucesión será deducible, en su caso, el importe de lo ingresado por las donaciones acumuladas, procediéndose a la devolución de todo o parte de lo ingresado por éstas cuando la suma de sus importes sea superior al de la liquidación que se practique por la sucesión y las donaciones acumuladas.

2. A los efectos del apartado anterior, la acumulación se efectuará sumando el valor de los bienes o derechos donados en los cinco años anteriores al día del devengo del impuesto correspondiente a la sucesión.

[...]».

De la interpretación conjunta de los preceptos transcritos se deduce que los negocios jurídicos objeto de consulta –pactos de mejora– son pactos sucesorios y, como tales, títulos sucesorios a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El devengo de la entrega de bienes de presente como consecuencia

de pactos sucesorios se producirá el día en que se celebre el pacto sucesorio. Este devengo anticipado supone la configuración de un hecho imponible por la entrega de bienes de presente distinto del hecho imponible que se pueda producir posteriormente por el pacto sucesorio con entrega de bienes en el momento de fallecimiento del heredante. Ahora bien, la LISD regula supuestos de acumulación de donaciones entre sí y de donaciones a la herencia del donante, pero no supuestos de acumulación de títulos sucesorios entre sí. Por tanto, cabe concluir que la circunstancia de que una persona adquiera mediante pactos sucesorios sucesivos diversos bienes y derechos del mismo transmitente no supone que los pactos anteriores deban acumularse a los posteriores, y ello, precisamente, porque la normativa del impuesto no ha previsto tal supuesto.

Por último, con respecto a la cuestión de si la transmisión de los bienes objeto de la consulta puede considerarse una transmisión mortis causa a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dependerá de si nos encontramos ante un pacto sucesorio establecido en el Código Civil de Galicia y si cumple los requisitos establecidos en la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, contestación que excede de las competencias de este Centro Directivo ya que conforme al artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria "Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda", por lo que la competencia de esta Dirección General en cuanto a la contestación de las referidas consultas se limita al aspecto tributario de los antecedentes y circunstancias expuestos por los contribuyentes, no alcanzando, en ningún caso, a los efectos o consecuencias de cualquier otro orden, civil, registral, etc., que puedan derivarse de los referidos hechos.

CONCLUSIONES:

Primera: La apartación y el pacto de mejora, regulados en los artículos 209 a 227 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, son pactos sucesorios y, como tales, títulos sucesorios a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Segunda: En los casos de pacto de mejora con entrega de bienes de presente al mejorado, dado que este adquiere la propiedad de aquellos el día en que se cause o celebre dicho pacto, el impuesto se devengará en ese momento y no cuando se produzca la muerte del "mejorante".

Tercera: Dado que tanto el pacto de mejora como la "apartación"

constituyen adquisiciones “mortis causa”, en la liquidación del impuesto serán aplicables todos los beneficios fiscales regulados en la normativa del impuesto para dicho tipo de adquisiciones.

Cuarta: La normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones regula supuestos de acumulación aplicables a negocios jurídicos gratuitos e “inter vivos” (donaciones y demás transmisiones “inter vivos” equiparables”), pero no supuestos de acumulación de títulos sucesorios. Por tanto, la adquisición de diversos bienes y derechos del mismo transmitente mediante pactos sucesorios sucesivos no supone que los pactos anteriores deban acumularse a los posteriores.

Quinta: La cuestión de si la transmisión de los bienes objeto de la consulta puede considerarse una transmisión mortis causa a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones excede de las competencias de este Centro Directivo, que, en cuanto a la contestación las consultas a las que se refiere el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003), se limita al aspecto tributario de los antecedentes y circunstancias expuestos por los contribuyentes, no alcanzando, en ningún caso, a los efectos o consecuencias de cualquier otro orden, civil, registral, etc., que puedan derivarse de los referidos hechos.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.