

No existencia de ganancia patrimonial en las transmisiones mediante pacto sucesorio de apartación. Cambio de criterio.

Fecha: 17 de febrero de 2017

Art. 33 L.I.R.P.F. (L35/2006)

Nº. Consulta: V0430-17

El consultante pretende transmitir una vivienda a su hijo mediante el pacto sucesorio de apartación.

Posible aplicación de lo dispuesto en el artículo 33.3,b) de la Ley 35/2006.

CONTESTACION

Respecto a la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la transmisión de bienes a través del pacto sucesorio de apartación, regulado en la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia, este Centro ha venido manteniendo en sus contestaciones a consultas vinculantes el criterio interpretativo que se pasa a exponer a continuación.

«Dentro de los pactos sucesorios que regula la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia (BOE del día 11 de agosto), los artículos 214 a 218 se refieren a los pactos de mejora, refiriéndose a la apartación los artículos 224 a 227.

Así, conforme al artículo 214 de la referida ley “son pactos de mejora aquellos por los cuales se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos”, disponiendo el artículo 215 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”.

Por su parte, el artículo 224 determina que “por la apartación quien tenga la condición de legitimario si se abriera la sucesión en el momento en que se formaliza el pacto queda excluido de modo irrevocable, por sí y su linaje, de la condición de heredero forzoso en la herencia del apartante, a cambio de los bienes concretos que le sean adjudicados”. A su vez, el artículo 225 dispone que “el apartante podrá adjudicar al apartado cualquier bien o derecho en pago de la apartación, independientemente del valor de la misma”.

El criterio que, respecto a la transmisión de bienes a través de los pactos sucesorios (de mejora y de apartación) regulados en el capítulo III, “De los pactos sucesorios”, del título X, “De la sucesión por causa de muerte”, de la Ley de derecho civil de Galicia, viene manteniendo este Centro es que, tal como señala el artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del día 19), en las adquisiciones en vida del causante como consecuencia de contratos o pactos sucesorios, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo y no cuando se produzca la muerte del donante.

El asunto que se plantea es si la transmisión de bienes a través de los pactos sucesorios puede entenderse amparada de alguna forma por lo dispuesto en el artículo 33.3,b) 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, (BOE del día 29), donde se determina que “se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente”.

Pues bien, en línea con lo dispuesto sobre el devengo en el Impuesto sobre

Sucesiones (cuando se celebre el pacto y no cuando se produzca la muerte del donante), al producirse la adjudicación del bien que forma parte del pacto sucesorio por un acto ínter vivos y no a causa del fallecimiento del contribuyente, la ganancia patrimonial que pueda producirse no se encuentra amparada por la excepción de gravamen que el mencionado artículo 33.3,b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece para la coloquialmente denominada plusvalía del muerto.

El criterio expuesto se viene manteniendo, entre otras, en las contestaciones nº V2355-08, V1854-10, V1902-10, V1438-11, V2248-12, V2643-13, V3558-13, V1521-14 y V1932-14.

En línea con lo anterior, y en relación con su naturaleza de negocio jurídico inter vivos, procede incluir aquí lo recogido en la sentencia 549/2012, de 24 de septiembre, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el segundo párrafo de su tercer Fundamento Jurídico, donde se remarca esa naturaleza respecto a otro pacto sucesorio (el de Derecho foral gallego de la apartación):

“Ciertamente es que la transmisión de los bienes se produce a través de un negocio jurídico inter vivos, o como dice la Audiencia Provincial de Pontevedra en sus sentencias de 11 de febrero de 2011 y 12 de junio de 2009, y en el Auto de 1 de octubre de 2009, la apartación es un negocio jurídico ínter vivos de disposición, sin perjuicio de su vocación reguladora de una situación post mortem, en virtud del cual el apartante adjudica al apartado la plena titularidad de los bienes objeto del mismo, de lo que se colige el inmediato y actual desplazamiento patrimonial de aquel a este, en consecuencia produce los efectos propios de todo negocio jurídico de disposición, de forma que el apartado adquiere la plena titularidad de los bienes y derechos adjudicados en pago de su legítima. (...) Lo expuesto nos permite afirmar que la aportación otorgada en escritura pública implica la transmisión simultánea de la propiedad a favor del apartado, pues lo pactado, como título de finalidad traslativa, se completa con la tradición, en la modalidad de traditio instrumental del art. 1.462.2 CC, con la consecuencia de que el apartado adquiere la propiedad inmediata de los bienes objeto de apartamiento”.

Por otra parte, la inclusión en la no sujeción de la “plusvalía del muerto” de las transmisiones derivadas de los pactos sucesorios comportaría otorgar a estas transmisiones un tratamiento asimétrico y no neutral respecto a la donación, siendo ambas de la misma naturaleza (negocio jurídico ínter vivos). En este punto, no puede dejar de señalarse además el carácter de colacionable de las donaciones en la sucesión de los herederos forzosos.

Complementando la argumentación anterior, no puede obviarse tampoco que la no sujeción de la denominada “plusvalía del muerto”, además de derivar de un “acto involuntario”, “no planificado”, trata de evitar también (respecto a los bienes y derechos que la componen) que los herederos tengan que asumir una “doble tributación”, a saber:

- La correspondiente a su condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- La que en condición de sucesores del causante les corresponderá respecto a la deuda tributaria del último período impositivo a declarar por el causante por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Expuesto lo anterior, el Tribunal Supremo con fecha 9 de febrero de 2016, en

resolución del recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por la Administración General del Estado, ha dictado una sentencia (STS 407/2016) desestimatoria del recurso en la que determina:

“En cuanto a la naturaleza de la apartación gallega, ha de estarse a la correcta y profunda interpretación que de la figura hace el Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Debiendo significar que no estamos ante dos negocios uno inter vivos y otro mortis causa, sino ante un solo negocio en el que existe una única voluntad y finalidad común, sin que sea procedente descomponer su contenido económico para, desvirtuando su naturaleza jurídica y su funcionalidad, otorgarle un tratamiento tributario en función del impuesto a aplicar; la apartación gallega es un pacto sucesorio, y su tratamiento fiscal es el que se deriva de esta condición cualquiera que sea el impuesto del que se trate, cuando, como es el caso, no existe un tratamiento tributario específico en la regulación de uno u otro impuesto.

En definitiva, la apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del art. 33.3.b) de la LIRPF; de haberse querido excluir, el legislador bien podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física del contribuyente, al no hacerlo no es más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial”.

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 2 de marzo de 2016 recoge lo dicho en su sentencia por el Tribunal Supremo y resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio fija el siguiente criterio:

“A la alteración patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de las transmisiones realizadas mediante la institución de la apartación regulada en la Ley 2/2006, de 14 de junio de Derecho Civil de Galicia le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que se estima que en dichos supuestos no existe ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, por cuanto las características propias de este pacto sucesorio del derecho civil gallego permiten concluir que nos encontramos ante una adquisición mortis causa”.

Esta configuración de la apartación como transmisión lucrativa por causa de muerte que efectúa el Tribunal Supremo, configuración asumida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su unificación de criterio, obliga a esta Dirección General a replantearse el criterio que hasta ahora ha venido manteniendo —considerar que la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de bienes mediante este pacto sucesorio no se encuentra amparada por la excepción de gravamen que el mencionado artículo 33.3,b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece para las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente— y proceder a su modificación.

Por tanto, y siguiendo la jurisprudencia expuesta, procede modificar el criterio que esta Dirección General había venido manteniendo hasta ahora y pasar a considerar incluidos en el ámbito del artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006 —“se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente”— la transmisión de bienes a través del pacto sucesorio de apartación regulado en el capítulo III, “De los pactos sucesorios”, del título X, “De la sucesión por causa de muerte”, de la Ley de derecho civil de Galicia.

Texto recuperado web MINHFP