

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC062850

DGT: 08-11-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V4733/2016

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Hecho imponible. *Pactos sucesorios. Heredamiento cumulativo del Derecho Civil catalán.* A efectos del Impuesto, los contratos y pactos sucesorios, como el heredamiento cumulativo, son títulos sucesorios, es decir, tributan por el hecho imponible regulado en el art. 3.1.a) Ley 29/1987 (Ley ISD), y no por el de la letra b), que corresponde a los negocios jurídicos lucrativos inter vivos. En el caso concreto de este pacto, en que se instituyen herederos en la calidad de sucesores a título universal, no se pierde ese carácter en el caso de exclusión de determinados bienes de la transmisión de presente que se efectúa con motivo del pacto. **Devengo y prescripción.** Ello es así, sin perjuicio de que al producirse la adquisición de bienes y derechos en vida del futuro causante el Impuesto se devengue el mismo día en que se celebre el contrato o pacto sucesorio, pues es en ese momento cuando se produce la adquisición.

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Supuestos que no constituyen ganancia o pérdida patrimonial. *Transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.* A la transmisión de bienes de presente que se produce a través de un pacto sucesorio, le resultará de aplicación lo dispuesto en el art. 33.3.b) Ley 35/2006 (Ley IRPF), conforme al cual «se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente». Así, será de aplicación esta norma al heredamiento cumulativo. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 9 de febrero de 2016, recurso nº 325/2015 (NFJ061892)].

ISD. Adquisiciones inter vivos. Hecho imponible. *Pactos sucesorios. Heredamiento por atribución particular del Derecho Civil catalán.* A pesar de que también es un pacto sucesorio, la propia norma civil catalana la califica expresamente de donación, lo que supone el sometimiento en lo fiscal a esa misma calificación; esa calificación le hace tener un carácter híbrido en tanto en cuanto, aun siendo una adquisición patrimonial por causa de muerte, la entrega patrimonial en vida del causante no sólo da lugar a un devengo «anticipado» del Impuesto, sino que habrá de regirse por la normativa propia de las adquisiciones a título gratuito e *inter vivos*.

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Supuestos que no constituyen ganancia o pérdida patrimonial. *Transmisiones lucrativas de empresas o participaciones.* La inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF para el heredante tendría que canalizarse por la vía del art. 33.3.c) Ley 35/2006 (Ley IRPF), siempre que la donación se ajuste estrictamente a los requisitos establecidos en el art. 20.6 de la Ley 29/1987.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3 y 24.3.

RD 1629/1991 (Rgto ISD), art. 11.

Código Civil, art. 196.

Ley 10/2008 de Cataluña (Libro cuarto del Código civil de Cataluña, relativo a las sucesiones), art. 431.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 33.

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.6.

Descripción sucinta de los hechos:

Pacto sucesorio de la legislación civil catalana con entrega de presente de bienes a los herederos, bien en la modalidad de heredamiento cumulativo, bien como heredamiento de atribución particular.

Cuestión planteada:

Consideración de ambos pactos como transmisiones lucrativas "por causa de muerte" y su tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No sujeción en el IRPF de la eventual ganancia patrimonial obtenida por los heredantes.

Contestación:

En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo informa lo siguiente:

El artículo 3.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante, LISD–, que regula el hecho imponible del impuesto, determina lo siguiente:

“1. Constituye el hecho imponible:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”.
- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.”

A este respecto, el artículo 11.b) 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) dispone lo siguiente:

“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 su parte, el artículo 24 de la LISD, que regula el devengo de dicho impuesto, se refiere a los contratos y pactos sucesorios en su apartado 1 en los siguientes términos:

“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 acuerdo con los preceptos transcritos, pues, no cabe duda de que, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los contratos y pactos sucesorios son títulos sucesorios, es decir, tributan por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD, y no por el de la letra b), que corresponde a los negocios jurídicos lucrativos inter vivos.

Lo expuesto es plenamente aplicable al pacto sucesorio de heredamiento cumulativo a que se refiere el artículo 431.19.2 de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del Libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones. Dicho pacto, por el que se instituyen herederos en la calidad de sucesiones a título universal, no pierde ese carácter en el caso de exclusión de determinados bienes de la transmisión de presente que se efectúa con motivo del pacto. Y ello sin perjuicio de que, de acuerdo con el artículo 24 antes reproducido, al producirse adquisición de bienes y derechos en vida del futuro causante el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devengue el mismo día en que se celebre el referido contrato o pacto sucesorio, pues es en ese momento cuando se produce la adquisición.

En este caso, el tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se subordina al que se produce en el Derecho Civil, es decir, la LISD hace depender el devengo del impuesto –que en general se produce en el momento de la adquisición sucesoria de los bienes y derechos por el sujeto pasivo– del momento en que tiene eficacia la adquisición a efectos civiles.

Por otra parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, citada en el escrito de consulta, recalca que los pactos sucesorios son adquisiciones patrimoniales lucrativas por causa de muerte, sin que su naturaleza jurídica sufra por el hecho de que el efecto patrimonial se anticipe a la muerte. Teniendo en cuenta el criterio jurisprudencial, reiterado en Resolución de 2 de marzo de 2016 por el Tribunal Económico Administrativo Central en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, cabe entender que la transmisión de bienes de presente que se produzca a través de un pacto sucesorio, le resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006, conforme al cual “se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente”.

En definitiva, será de aplicación dicha norma del IRPF respecto del heredamiento cumulativo del 431.19.2 de la Ley 10/2008.

Ahora bien, en el caso del heredamiento por atribución particular, que también es pacto sucesorio conforme al artículo 431-29 de la propia Ley 10/2008, el apartado 3 de dicho precepto establece, frente al silencio que guarda la Ley respecto del heredamiento anterior, que en el caso de transmisión de presente de bienes, dicho acto de transmisión “se considera donación”. Por la misma subordinación del tratamiento fiscal al Derecho Civil a que antes se hacía referencia, esa calificación comporta que el pacto sucesorio adquiere, por así decirlo, un carácter híbrido en tanto en cuanto, aun siendo una adquisición patrimonial por causa de muerte, la entrega patrimonial en vida del causante no sólo da lugar a un devengo “anticipado” conforme al artículo 24 de la Ley 29/1987 sino que habrá de regirse por la normativa propia de las adquisiciones a título gratuito e “inter vivos”.

De resultados de lo anterior, en los supuestos de heredamiento por atribución particular con transmisión de presente de bienes, la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF para el heredante tendría que canalizarse por la vía de la letra c) del artículo 33.3 de la Ley 35/2006, siempre que la donación se ajuste estrictamente a los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, conforme al cual:

“En los casos de transmisión de participaciones “inter vivos”, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones “mortis causa” a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte el impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.”

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.