



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Gabinete del Presidente

Oficina de Prensa

NOTA INFORMATIVA Nº 41/2023

EL PLENO DEL TC DESESTIMA EL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD PRESENTADO POR LA XUNTA DE GALICIA CONTRA LA TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE LOS BIENES RECIBIDOS EN VIRTUD DE PACTOS Y CONTRATOS SUCESORIOS

El Pleno del Tribunal Constitucional, en una sentencia de la que ha sido ponente la magistrada María Luisa Balaguer Callejón, ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad presentado por la Xunta de Galicia contra la tributación en el IRPF de los bienes recibidos en virtud de pactos y contratos sucesorios. Estos pactos, conocidos como “herencia en vida”, se regulan en los Derechos civiles forales vigentes en diversas partes de España. En particular, el Derecho Civil gallego regula la “apartación”, que es un pacto sucesorio sobre la herencia futura en virtud del cual una persona (“apartante”) entrega en vida a uno de sus herederos (“apartado”) unos determinados bienes a cambio de no heredarle el día de mañana.

Ante la falta de una regla específica en la Ley del IRPF, se habían suscitado dudas sobre si dicha entrega al “apartado” generaba una ganancia patrimonial que debía tributar en dicho impuesto, como ocurre en las donaciones, o se asimilaba más a una transmisión *mortis causa* típica, en la que la llamada “plusvalía del muerto” no está sujeta a gravamen. Lo anterior llevó al legislador estatal, por medio de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, a introducir una regla específica por la cual la plusvalía que aflora en los pactos o contratos sucesorios tributará siempre que el bien recibido se transmita antes del transcurso de cinco años o del fallecimiento del “apartante”, si es anterior a dicho plazo. La citada ley justificaba la modificación en que, de otro modo, los pactos o contratos sucesorios podían utilizarse para evitar el gravamen de la plusvalía que aflora cuando un bien se transmite en vida.

La Xunta de Galicia impugnó dicha modificación por considerarla contraria a los arts. 31.1 y 9.3 CE. El gobierno autonómico alegaba que la nueva regla genera doble imposición y hace tributar al “apartado” por una plusvalía que no es suya, sino del “apartante”. Asimismo, supone tratar de forma desigual las transmisiones en función del tiempo transcurrido o de si el causante ha fallecido o no, lo que vulneraría el principio de igualdad. La recurrente tampoco ve razón para que en las transmisiones derivadas de pactos o contratos sucesorios tribute una plusvalía que, sin embargo, queda sin gravamen cuando el bien se recibe a la muerte del causante (transmisión hereditaria típica). Por último, el recurso consideraba que la aplicación del nuevo régimen a todas las transmisiones realizadas desde la entrada en vigor de la Ley 11/2021 incurría en una retroactividad contraria al art. 9.3 CE.

La sentencia razona que no hay doble imposición porque la capacidad económica que tributa en el IRPF es distinta de la gravada en el impuesto sobre sucesiones y donaciones. Respecto a si el “apartado” tributa por una ganancia propia o ajena, se recuerda que la LIRPF aplica una regla análoga a otras transmisiones gratuitas y que el legislador tiene un amplio margen de configuración al concretar el principio de capacidad económica, que puede modular por razones de técnica tributaria.

Respecto de que no se diferencie entre quienes hacen estas operaciones con ánimo elusivo y los que no, el Tribunal recuerda que, según su reiterada doctrina, el art. 14 CE no garantiza el derecho a un trato desigual.

Y en cuanto al trato dispar con las herencias típicas, la sentencia subraya que los pactos o contratos sucesorios tienen efectos en el presente, circunstancia que el legislador puede legítimamente tener en cuenta para no aplicarles el mismo tratamiento fiscal que a las transmisiones por fallecimiento.

Finalmente, se descarta la tacha referida a la aplicación retroactiva del nuevo régimen, puesto que la renta derivada de la transmisión del bien recibido por el “apartamento” se genera cuando se enajena y debe tributar según la normativa actualmente vigente, no la existente cuando se adquirió.

Los magistrados Enrique Arnaldo y Concepción Espejel anuncian voto particular discrepante a la sentencia que desestima el recurso de inconstitucionalidad formulado por la Xunta de Galicia respecto del apartado 3 del artículo 3, por el que se modifica el artículo 36 de la Ley 35/ 2006, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos de Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Consideran que el recurso debió de ser estimado, por cuanto la regulación impugnada establece discriminaciones arbitrarias entre contribuyentes entre los que no media ninguna razón objetiva de diferenciación; no existiendo una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de situaciones iguales.

No comparten la equiparación a efectos fiscales que se efectúa en la sentencia entre la institución de la apartación del Derecho Foral Gallego y la donación inter vivos, equiparación con base en la cual se justifica la diferencia de trato impositivo entre los que adquieren los bienes por título de herencia a la muerte del causante y los que lo hacen por otro título hereditario cual es la apartación.

Estiman que la apartación no es una donación sino un pacto sucesorio, aun cuando se formalice en un contrato inter vivos, ya que en virtud del mismo el legitimario recibe de presente determinados bienes (cualquiera que sea el valor de los mismos) y correlativamente renuncia de manera irrevocable a la legítima que le hubiera correspondido por sí y por su causahabientes al abrirse la sucesión; no pudiendo solicitar complemento de aquella en el supuesto de incremento posterior del caudal relicto.

La apartación tiene, por tanto, una indudable naturaleza mortis causa, que reconoce la propia Ley reguladora del Impuesto de Sucesiones, que contempla entre los títulos sucesorios además de la herencia y el legado otros como los pactos sucesorios, entre los que se encuentra la apartación, sujeta al Impuesto de Sucesiones, que se devenga en la fecha del otorgamiento del contrato de apartamiento (a diferencia de las adquisiciones por título hereditario, en las que se devenga en la fecha del fallecimiento del causante).

Atendido que el legislador ha optado por excluir de la base imponible del IRPF la denominada “plusvalía del muerto”, el precepto impugnado, que excluye de dicho trato favorable a los apartados, comporta un trato discriminatorio respecto de quienes heredan a la muerte del causante (que pueden vender inmediatamente el bien heredado sin tributar en el IRPF por la diferencia de valor del bien en la fecha de la adquisición por el causante y el de venta por el causahabiente) y quienes heredan en virtud de un pacto sucesorio en virtud del cual renuncian a la legítima, los cuales se han de subrogar, a los efectos de tributación en renta, en la posición del causante y soportan esa carga impositiva.

Consideran que la finalidad enunciada en la Ley de prevenir el fraude fiscal en el supuesto de venta por el apartado del bien adquirido antes de la muerte del causante o dentro de los cinco años del otorgamiento del contrato, en base a la cual se pretende justificar esa diferencia de trato, parte de una presunción, que no admite prueba en contrario, de que en todo caso se da una finalidad defraudatoria, sin distinguir entre los otorgantes que tuvieran dicha finalidad de ahorro fiscal y los que sin ánimo defraudatorio legítimamente optan por esta institución, de gran arraigo en el Derecho Foral Gallego.

Por otro lado, estiman que la regulación no respeta el principio de capacidad económica del apartado, al obligar al referido causahabiente a tributar por una hipotética ganancia que, de haberse producido, habría sido obtenida por el causante, pero no por el legitimario que en virtud del pacto sucesorio renunció a su condición de tal, el cual debería tributar, en su caso, por la diferencia entre el valor del bien en el momento en que él lo adquirió el virtud de la apartación, (valor que ya fue actualizado por aplicación del valor real o el de referencia contemplados en la Ley reguladora del Impuesto de Sucesiones) y el de venta, en los mismos términos en que lo hacen los herederos que transmiten el bien tras la muerte del causante, sobre los que no se carga la denominada “plusvalía del muerto”.

Por ello estiman que el recurso debió de ser declarado inconstitucional por vulneración de los arts. 14 y 31.1 CE

Madrid, 24 de mayo de 2023