

DAME PAN Y LLAMAME TONTO: LOS PACTOS DE MEJORA.

El artículo 3 de la Ley 29/1987 viene a disponer que constituye hecho imponible del Impuesto, *la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.*

En este sentido, el artículo 5 de la LISD viene a establecer:

“Artículo 5. Sujetos pasivos.

Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

a) En las adquisiciones “mortis causa”, los causahabientes.

(...)”.

En este punto, en relación con los pactos sucesorios, el artículo 11.b) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Real Decreto 1629/1991) viene a realizar la siguiente equiparación:

“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.

(...)”.

La Consulta Vinculante N^oV2536-23, de 21 de septiembre de 2023 viene a disponer:

“(...)”.

Por su parte, los pactos de mejora a que se refiere el consultante se encuentran regulados en el Capítulo III (“De los pactos sucesorios”) del título X (“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).

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.”.

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:

“Sin perjuicio de los que fueran admisibles conforme al derecho, de acuerdo con la presente ley son pactos sucesorios:

1º Los de mejora.

2º Los de apartación.”.

De acuerdo con los preceptos transcritos, 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.

Asimismo, de la normativa citada, resulta 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”, es decir, tributarían por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD.

(...)

Por lo tanto, si realmente se trata de un pacto sucesorio de mejora de los que regula la Ley 2/2006, se trataría de una transmisión “mortis causa” y el devengo de la entrega bienes se produciría el día en que se celebre el pacto sucesorio. Este devengo anticipado supone la configuración de un hecho imponible por la letra a) del artículo 3 por la entrega de bienes de presente distinto del hecho imponible que se produzca posteriormente por el pacto sucesorio con entrega de bienes en el momento del fallecimiento del heredante. Por el contrario, en caso de que no se trate de un pacto sucesorio, el consultante recibiría la donación de los bienes, que tributaría por el apartado b) de artículo 3 de la LISD, y el devengo se produciría el día en que se cause o celebre el acto o contrato, tal como prevé el artículo 24 de la LISD en su apartado 2.

Ahora bien, respecto a la cuestión de si la transmisión de los bienes puede considerarse una transmisión “mortis causa” a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dependerá de si encaja en los pactos sucesorios de la Ley 2/2006 de Baleares y si cumple con los requisitos establecidos en el mismo, 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: Si la operación que pretenden realizar tiene encaje dentro de los pactos sucesorios que establece la Ley 2/2006, se trataría de una transmisión “mortis causa”. El devengo de la entrega de los bienes y derechos objeto del pacto sucesorio se produciría el día en que se celebre dicho pacto sucesorio. Este devengo anticipado supone la configuración de un hecho imponible por la letra a) del artículo 3 por la entrega de bienes de presente distinto del hecho imponible que se produzca posteriormente por el pacto sucesorio con entrega de bienes en el momento del fallecimiento del heredante.

Segunda: Por el contrario, en caso de que no se trate de un pacto sucesorio, el consultante recibiría la donación de determinados bienes, que tributaría por el apartado b) de artículo 3 de la LISD, y el devengo se produciría el día en que se cause o celebre el acto o contrato, tal como prevé el artículo 24 de la LISD en su apartado 2.

Tercera: El consultante tributará por obligación personal, tal y como dispone 6.3 de la LISD y podrá aplicar la normativa de Galicia, de acuerdo con la disposición adicional segunda de la LISD. Ahora bien, dado que el obligado tributario no es residente en España, no existe punto de conexión con ninguna de las comunidades autónomas; por lo tanto, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (Paseo Castellana 147, bajo, 28046, Madrid).”

Por tanto, partiendo de la interpretación dada por la Dirección General de Tributos, si los pactos de mejora cumplen los requisitos establecidos en la normativa gallega para alcanzar tal condición, tendría la consideración de título sucesorio a efectos del ISD, dándose el hecho imponible del artículo 3.1.a) de la LISD, esto es, como una adquisición mortis causa.

Salvo mejor opinión