

Pactos Sucesorios.

INTRODUCCION

La sentencia del Supremo nº 252/2016 de 9 de febrero relativa al tratamiento en el IRPF del pacto sucesorio propio del derecho civil Gallego denominado “apartación gallega” y la admisión por la AEAT de la aplicación de ese criterio en los pactos sucesorios del derecho civil propio de les Illes Balears ,unido al tratamiento fiscal previsto en la legislación autonómica en el impuesto sobre sucesiones y donaciones. Ha hecho que el uso de estas figuras se haya incrementado en el último año en más de un 2000% , tendencia que se mantiene en aumento, cuando hace apenas 7 años estas figuras ni se conocían.

Tanto ha sido su presunto beneficio e interés, que primero se insto una modificación de la Compilación de Derecho civil propio de les Illes Balears, (Ley 7/2017 de 3 de agosto) para permitir que los residentes en Menorca puedan hacer uso de los mismos, si bien estos estaban específicamente excluidos en su Derecho (artículo 65 de la CDCIB).

Posteriormente en fecha 11 de noviembre de 2022, se aprobó la ley 8/2022 de sucesión voluntaria paccionada o contractual (LSPC), en la que se regulan de forma mas amplia los pactos sucesorios y algunos elementos del derecho sucesorio de les Illes Balears.

Por otro lado la ley 11/2021 de 9 de julio, de medidas de prevención y de lucha contra el fraude, ha limitado los beneficios fiscales que la actual regulación permite aplicar especialmente en el impuesto sobre la renta y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Pactos Sucesorios. Delimitacion

Artículo 12 LEY 57/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria

Interpretación de las normas tributarias

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.
2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.
- 3.....

Pactos Sucesorios. Delimitación

NATURALEZA JURIDICA DE LOS PACTOS SUCESORIOS

Desde un punto de vista doctrinal se discute la naturaleza de contrato o no de los pactos sucesorios, de manera que hay quienes si lo consideran un contrato, frente a otros que sólo lo consideran un pacto o convención, o un negocio jurídico singular.

El artículo 6 del Decreto Legislativo 79/1990 de 6 de septiembre por el que se aprueba el texto refundido de la Compilación de Derecho Civil de las Illes Balears (CDCIB) modificado por la DA 1ª de la ley 8/2022 de 11 de noviembre de sucesión voluntaria paccionada o contractual, configura a estos pactos como **contratos**

“La herencia se deferirá por testamento, por Ley y por los contratos regulados en la Ley de sucesión voluntaria paccionada o contractual de las Illes Balears”

Pacto sucesorios. Delimitación

NATURALEZA JURIDICA DE LOS PACTOS SUCESORIOS

Los pactos sucesorios son títulos sucesorios:

- Artículo 3.1 LISD 29/87 de 18 diciembre: “ *Constituye el hecho imponible:*
a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.”
- Art. 11 RISD RD 1629/91. “*Entre otros son, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto además de la herencia y el legado, los siguientes:*
a)....
b) los contratos o pactos sucesorios”
- Artículos 57 y 59 DL 1/2014 de 6 junio Texto refundido en materia tributos cedidos
- STS 252/2016 de 19 enero de 2016
- Consultas DGT:
 - . Finiquito y definición: V508-03 de 23.03.05, V2397/2016 de 01.06.2016
 - . Donación universal y singular: V1691-07 de 30.07.07,

Régimen Fiscal . Constitución Impuesto sobre sucesiones

Se les da el tratamiento que les corresponde a las transmisiones mortis causa (artículos 57 y 59 DL 1/2014). Lo que significa:

- Tarifa aplicable: la prevista en el artículo 33. 1 y 2 del DL 1/2014. Lo que supone que en el caso de donatarios del grupo I y II la base liquidable hasta los 700.000€ tributa al 1% frente al tipo efectivo del 7% de las transmisiones inter vivos
- Son aplicables ,con carácter general, las reducciones previstas en la normativa para las sucesiones (DGT V508-05 de 23 de marzo)
- Obligaciones formales de las sucesiones : plazo 6 meses

Régimen Fiscal . Constitución Impuesto sobre sucesiones

Especialidades

- Reducción por transmisión de empresa. No aplicable , se exige “fallecimiento del donante”(DGT V1798,1790 y 1792- 2020) (ATIB 03.02.2022)
- Ajuar Doméstico:
 - En el caso del finiquito , de la definición y del pacto de institución con donación singular no se aplica el ajuar domestico (art. 23.2 RISD) al atribuírseles bienes determinados DGT V508-05.
- Devengo: Art 24. 1 LISD 29/87 . El día que se celebre o cause el pacto
- Acumulación de los bienes transmitidos en la herencia. Ley 11/2021 de 9 de julio modificó art. 30 Ley 29/87 del ISyD, y estableció el carácter acumulable (desde 11 Julio 2021) de los pactos sucesorios. Con carácter general en 3 años y 4 con la sucesión mortis causa

Régimen Fiscal . Constitución. IRPF

TRIBUTACION EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Tratamiento de las ganancias patrimoniales

Es de aplicación lo previsto en el artículo 33.3 b de la ley 35/2006, en consecuencia como pactos sucesorios que son, se consideran transmisión lucrativa por causa de muerte y por tanto no existe ni ganancia ni pérdida patrimonial

Cálculo Ganancia Patrimonial , bien adquirido a título gratuito

Con la modificación del artículo 36 de la ley 35/2006 del IRPF operada por la ley 11/2021 de 9 de julio, en el supuesto que los bienes recibidos vía pacto se enajenen antes de pasados 5 años desde la celebración del pacto o fallecimiento del causante , si es anterior .Para calcular la ganancia patrimonial se tomara el valor y fecha de adquisición por el que hubiesen entrado en el patrimonio del causante (donante).

Este nuevo criterio se aplica a las transmisiones posteriores a la entrada en vigor de la ley 11/2021 (11 de julio)

Lógicamente si se transmite antes son aplicables los coeficientes de reducción de la DTª 9ª (CV 0771-22)

Nota: estos nuevos criterios están pendientes resolución del Tribunal Constitucional, ante recurso de inconstitucionalidad numero 2545/2022 promovido por la Xunta de Galicia

Régimen Fiscal. Constitución. IIVTNU

TRIBUTACION EN EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

Es de aplicación la bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto (DGT V2397/2016 de 1 de junio)

NOTA: para que sea aplicable el ayuntamiento debe haber aprobado mediante ordenanza fiscal dicho beneficio, pues su aplicación es potestativa

Modificaciones de los pactos

1) Revocación (arts. 29 a 36 LSPC donación universal , art 43 y 44 definición, art, 62 institución Pitiusa, art. 74 finiquito

2) Mutuo disenso (arts. 25 LSPC- donación universal, artículo 42 definición, art 62 pactos institución Pitiusa., art. 74 Finiquito)

Se prevé la posibilidad de dejar sin efecto el pacto realizado por mutuo acuerdo entre donante y donatario

3) Derecho de retracto (arts. 21 y 22 LSPC donación universal , art. 41 definición) No previsto en institución Pitiusa pero se puede pactar)

En el caso de premoriencia del donatario sin dejar descendencia, durante 4 años , desde el fallecimiento, el donante podrá ejercer derecho de retracto

4) Novación (art. 24 LSPC donación universal art. 63 institución Pitiusa)

Se podrá realizar otro pacto de donación universal, entre los contratantes originales, que modifique el ya realizado incluyendo la entrega de nuevos bienes

Régimen Fiscal. Revocación

Impuesto sobre Sucesiones

Tiene la calificación de condición resolutoria y por tanto existe derecho a la devolución, al tener efectos “ ex tunc” CV2946-14

Artículo 8 RD 1629/1991 por el que se aprueba el Reglamento de impuesto

IRPF

No hubo transmisión jurídica y por tanto no hubo alteración patrimonial. (STS 5.12.2003 y 14.04.200 rec. 5161/1995) TEAC 23.11.2021 (res 4261/2019) CV 2236-11, CV 1996-10

Procedimiento, rectificación autoliquidaciones del asrt. 120.3 Ley 58/2003 General Tributaria

IIVTNU

Habrá derecho a la devolución del impuesto.

Artículo 109.4 RDL 2/2004 de 5 mayo Texto Refundido Ley reguladora de Haciendas Locales

Régimen Fiscal. Mutuo Disenso

Impuesto sobre Sucesiones y/o TPO

De carácter oneroso: TPO . CV3012-19

De carácter lucrativo : Donaciones CV 1440-09

No existe derecho a devolución : CV 3012-19

IRPF

Se trata de un nuevo negocio jurídico, distinto del pacto sucesorio, que dará lugar a una ganancia patrimonial en los términos del artículo 33 con aplicación de la forma de cálculo prevista en los artículos 35 y 36 según sea el carácter oneroso o lucrativo

IIVTNU

Se trata como un nuevo negocio jurídico que dará lugar a la exacción del tributo.

Artículo 109.3 RDL 2/2004 de 5 mayo Texto Refundido Ley reguladora de Haciendas Locales

Nota. Téngase en cuenta que el simple allanamiento o avenencia en acto de conciliación se considera en todo caso mutuo disenso

Régimen Fiscal. Retracto

Impuesto sobre Sucesiones

Entendemos que los bienes retraídos no forman parte de la masa hereditaria propiamente dicha del causante

Pero su adquisición es mortis causa, y en su caso se añadirán a los bienes que el ascendente pueda adquirir de la mas hereditaria

Por tanto sujeto a Sucesiones: articulo 3.1 ley 29/1987

IRPF

Se trata de un nuevo negocio jurídico de carácter lucrativo (mortis causa) , que no dará lugar a una ganancia patrimonial en los términos del articulo 33.

IIVTNU

Se trata como un nuevo negocio jurídico que dará lugar a la exacción del tributo salvo que este bonificado.

Articulo 104. RDL 2/2004 de 5 mayo Texto Refundido Ley reguladora de Haciendas Locales

Régimen Fiscal. Novación

Impuesto sobre Sucesiones

Se tratara a efectos prácticos como un nuevo pacto, que en su caso dará lugar a la acumulación prevista en el artículo 30 de la ley del impuesto

IRPF

Se trata de un nuevo negocio jurídico pero dentro del pacto sucesorio original, que no dará lugar a una ganancia patrimonial en los términos del artículo 33 al tratarse de un pacto sucesorio.

IIVTNU

Se trata como un nuevo negocio jurídico que dará lugar a la exacción del tributo. Salvo que este bonificada

Artículo 104. RDL 2/2004 de 5 mayo Texto Refundido Ley reguladora de Haciendas Locales

COMPATIBILIDADES

Compatibilidades

Pactos de Mallorca y Menorca

Compatibilidad con la donación universal (art.45)

La definición limitada a la legitima, permite la realización posterior de un pacto de donación universal. En sentido inverso , el otorgamiento de una donación universal, faculta para una ulterior definición

Ibiza y Formentera

Compatibilidad de Pactos (arts. 54 y 77 LSPC)

-El finiquito general de legitima, no permite la realización de otro pacto de finiquito de legitima ya sea general o especial. Pero permite el otorgamiento de un pacto de renuncia no limitada a la legitima y también de pactos de institución universal. o singular

- El finiquito especial de legitima: permite la realización de otro u otros pactos sucesorios de legitima especial en relación a los demás bienes presentes del causante. También permite el otorgamiento de un posterior pacto de finiquito general de legitima y/o demás pactos de institución universal o singular

- El finiquito no limitado a la legitima, permite el otorgamiento de otros pactos finiquitos de legitima y de institución universal o singular

Régimen Fiscal . La Simulación en el ámbito Tributario

DATOS OBTENIDOS POR LA ATIB HASTA ENERO DE 2021

- El 70% de los bienes adquiridos mediante pacto sucesorio han sido objeto de una venta posterior en plazo inferior a 3 meses
- El 53% del valor de los bienes transmitidos por pacto sucesorio ha sido objeto de una posterior transmisión en el plazo inferior a 3 meses

La Simulación

Artículo 16 Ley 58/2003 General tributaria

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente. -

Régimen Fiscal . La Simulación en el ámbito Tributario

- STS 29.10.2022

Simulación relativa “ declaración de voluntad de un contenido no real emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico ... distinto de aquel que realmente se ha lleva cabo”

-STS de 7.10.2009 y 03.03.2010. Estas sentencias establecen una serie de criterios que han de regir la interpretación de los negocios simulados, entre la lista de supuestos aparece con la letra F:

“F) La realidad de estos negocios es difícilmente aceptable cuando las operaciones económicas celebradas tienen lugar y se suceden en unos lapsos temporales mínimos”

-