

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2599-24
Órgano	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
Fecha salida	17/12/2024
Normativa	Ley 29/1987 arts. 3-1-a), 20-2-c) y 24-1 RISD RD 1629/1991 art. 11-b)
Descripción de hechos	Uno de los consultantes, con vecindad civil catalana está interesado en efectuar una donación "mortis causa" con transmisión inmediata o de presente a favor de su mujer y sus dos hijos, también consultantes, de un determinado número de participaciones de una sociedad de la que es socio único, a cuenta de su futura sucesión. Las donaciones de referencia se proyectan como acto anticipado de ordenación de la sucesión del donante, siendo revocables.
Cuestión planteada	Sujeción de la donación" mortis causa" como adquisición" mortis causa" en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con aplicación de la escala de gravamen de esta modalidad y sus reducciones. Momento del devengo de esta operación.
Contestación completa	El artículo 432-1 de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones, establece: “Artículo 432-1. Donaciones por causa de muerte. 1. Son donaciones por causa de muerte las disposiciones de bienes que el donante, en consideración a su muerte, otorga en forma de donación aceptada por el donatario en vida suya, sin que el donante quede vinculado personalmente por la donación. 2. Las donaciones otorgadas bajo la condición suspensiva de que el donatario sobreviva al donante tienen el carácter de donaciones por causa de muerte y están sujetas al régimen jurídico de estas, sin perjuicio de las disposiciones en materia de pactos sucesorios. 3. La transmisión de la propiedad de la cosa dada se supedita al hecho de que la donación sea definitivamente firme, salvo que la voluntad de las partes sea de transmisión inmediata, con o sin reserva de usufructo por el donante, bajo la condición resolutoria de revocación o prelación del donatario.”. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en adelante ISD– se regula en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) –en adelante LISD– y en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre) –en adelante RISD–. El artículo 3.1.a) de la LISD regula el hecho imponible en los siguientes términos: “Artículo 3. Hecho imponible. 1. Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. (...)”. Respecto a la base liquidable, el artículo 20 de la LISD, en su apartado 2, letra c) establece la siguiente reducción: “Artículo 20. Base liquidable.

(...)

2. En las adquisiciones “mortis causa”, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

(...)

c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, 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, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones “mortis causa” de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

(...).”.

Por su parte, el artículo 24 de la LISD regula el devengo, estableciendo:

“Artículo 24. Devengo.

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.

2. En las transmisiones lucrativas «inter vivos» el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

3. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.”.

.

El artículo 11.a) del RISD–, al regular los títulos sucesorios, establece:

“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) La donación «mortis causa

(...).”.

De acuerdo con los preceptos transcritos procede contestar en los siguientes términos:

Como ha señalado este Centro Directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (entre ellas V1442-03 de 30 de septiembre; V1456-12, de 04 de julio y V3067-19, de 31 de octubre), la donación «mortis causa», si bien tiene la naturaleza jurídica de donación, constituye una donación de características especiales, ya que despliega sus efectos con ocasión de la muerte del donante. Por ello, la normativa del Impuesto la califica como título sucesorio –que constituye el hecho imponible recogido en el artículo 3.1.a) de la LISD– y no como negocio jurídico gratuito e «inter vivos» –hecho imponible contenido en la letra b) del citado artículo–. Esta calificación de la donación «mortis causa» como título sucesorio es determinante del tratamiento de dicha figura en el ISD, pues se aplicarán siempre las normas relativas a las

adquisiciones por causa de muerte y no las relativas a adquisiciones a título gratuito e «inter vivos», incluso en el caso de que algunos de sus efectos se produzcan antes del fallecimiento del donante.

En consecuencia, en las donaciones «mortis causa» a las que se refiere el supuesto objeto de consulta, en las que tiene lugar una transmisión inmediata y, por lo tanto, en vida del causante, el impuesto se devengará, de conformidad con el artículo 24.1 de la LISD, el día en el que se cause o celebre el contrato, es decir, en el momento de otorgarse la donación y se aplicará el tipo de gravamen y reducciones establecidas para las transmisiones «mortis causa».

Ahora bien, en lo referente a las reducciones a aplicar en la base imponible, en el caso de la reducción del artículo 20.2.c), en el caso de pactos sucesorios de los llamados pacto sucesorios de presente, es decir, aquellos en los que la adquisición se produce en vida del causante de la adquisición –y, por ello, antes de su fallecimiento–, la cuestión es si para determinar la aplicación de una reducción de la base imponible, es posible aplicar las reglas y requisitos de las adquisiciones “mortis causa”, dada la naturaleza híbrida de tal tipo de pactos sucesorios, en el sentido de que se perfeccionan y tienen efectos en vida del futuro causante, pero se realizan con proyección a su futuro fallecimiento. A este respecto, y como ha señalado este Centro Directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V1038-21 de 21 de abril de 2021; V1788-20, V1790-20 y V1792-20, todas ellas de 5 de junio de 2020), no parece razonable interpretar que, dada la especial naturaleza de los pactos sucesorios de presente, deberían aplicarse las condiciones y requisitos de las adquisiciones lucrativas «inter vivos» con el argumento de que en estos pactos sucesorios el causante de la adquisición aún no ha fallecido. Y ello porque tales pactos sucesorios constituyen una modalidad de adquisición «mortis causa», no solo por haberlo establecido así expresamente el artículo 11.b) del RISD, sino también porque así lo ha determinado el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de febrero de 2016, de la que se concluye que los pactos sucesorios –todos ellos– son adquisiciones patrimoniales lucrativas consecuencia de un negocio jurídico por causa de la muerte de la persona; sin que su naturaleza jurídica sufra porque el efecto patrimonial se anticipe a la muerte del causante (que constituye, como no puede ser de otra forma en los negocios mortis causa, la causa del negocio). Interpretar lo contrario y aplicar a los pactos sucesorios de presente las condiciones y requisitos de las adquisiciones lucrativas «inter vivos» podría suponer la aplicación de la analogía, lo cual está vedado por la prohibición contenida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003) –en adelante LGT–, titulado precisamente “prohibición de la analogía”, que dispone que “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”.

A partir de la anterior premisa, no cabe sino concluir que los requisitos exigidos para la aplicación de una reducción de la base imponible en el caso de adquisiciones mediante pactos sucesorios de presente, como es el caso objeto de consulta, son los establecidos en el artículo 20.2.c) de la LISD aplicable a la adquisición de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades (o derechos de usufructo sobre aquellos, o derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo), que son los siguientes:

1. Que se trate de una adquisición «mortis causa».
2. Que la adquisición corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados del causante (o, en su defecto, a ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado).
3. Que el causante de la adquisición sea una persona fallecida.
4. Que a los bienes adquiridos les 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 (BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991) –en adelante LIP–.
5. En el caso de derechos de usufructo sobre aquellos bienes, se requiere además que con motivo del fallecimiento se consolide el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados.
6. En el caso de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, se requiere además que el cónyuge, descendientes o adoptados perciban los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada.
7. Que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.
8. Que el adquirente no realice actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

De acuerdo con lo anterior, cabe indicar que la reducción regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD no resultará aplicable a los llamados pactos sucesorios de presente, al no cumplirse el requisito de que el causante de la adquisición sea una persona fallecida, tal y como ha indicado este centro directivo en las resoluciones previamente citadas (resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes V1038-21 de 21 de abril de 2021; V1788-20, V1790-20 y V1792-20, todas ellas de 5 de junio de 2020). Estas resoluciones suponen un cambio de criterio respecto de lo manifestado con anterioridad por la Dirección General de Tributos, pasando a

considerar el fallecimiento del transmitente como requisito para la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 20.2 c) de la LISD.

CONCLUSIÓN:

La donación «mortis causa» con pacto de presente, es un pacto sucesorio que, como tal, tributa como transmisión «mortis causa»; el devengo se produce en el momento de la firma del contrato y se aplicará la tarifa y reducciones de las transmisiones «mortis causa», salvo la reducción que establece el artículo 20.2 c) de la LISD, ya que es condición indispensable que el causante sea una persona fallecida, cosa que no ocurre en presente caso.

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.