

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1309-26
Órgano	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha salida	28/05/2026
Normativa	LIRPF, Ley 35/2006, artículos 33 y 36. LISD, Ley 29/1987, artículos 3, 5 y 24.
Descripción de hechos	La consultante, de vecindad civil catalana, está interesada en efectuar una donación "mortis causa" de las prevista en el artículo 432.1 del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, con transmisión inmediata o de presente a favor de sus hermanos, de un patrimonio consistente en el 33,334 por ciento de las participaciones sociales de las que es titular en una entidad a la que es de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, bajo la condición resolutoria de revocación o premoriencia de la donataria.
Cuestión planteada	Confirmación de que la operación planteada por los consultantes es una adquisición mortis causa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con devengo en el momento de formalizarse la donación mortis causa; y en el IRPF.
Contestación completa	Distinguiendo ambos Impuestos, se manifiesta: A) IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 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 premoriencia 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. (...)”.

A su vez, el artículo 5 de la LISD establece que:

“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.

(...)”.

Respecto a los pactos sucesorios, el artículo 11.b) del RISD dispone lo siguiente:

“Artículo. 11. Títulos sucesorios.

Entre otros, son títulos, sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

a) La donación “mortis causa”.

(...)”.

Por último, el artículo 24 de la LISD, que regula el devengo de dicho impuesto, establece que:

“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 adquiriera 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”.

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 4 de julio y V3067-19, de 31 de octubre), la donación “mortis causa”, si bien tiene 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 un 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 la 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 la donación “mortis causa” a la que se refiere el supuesto objeto de consulta, en la que tiene lugar la transmisión inmediata y, por lo tanto, en vida de la 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 aplicarán las normas relativas al hecho imponible, base liquidable, reducciones y cuota tributaria establecidas para las transmisiones “mortis causa”.

CONCLUSIÓN:

La donación “mortis causa” con transmisión inmediata de la propiedad es un título sucesorio que, como tal, tributa como transmisión “mortis causa”. El devengo se produce en el momento de la firma del contrato y se aplicarán las normas relativas al hecho imponible, base liquidable, reducciones y cuota tributaria establecidas para las transmisiones “mortis causa”.

B) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) define en su apartado 1 las ganancias y pérdidas patrimoniales como “las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”. Partiendo de esta definición, el apartado 3 del mismo artículo establece que “se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

(...)”.

b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

(...).

Se cuestiona por los consultantes la aplicación de lo anterior —inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas por causa de muerte— respecto a la donación mortis causa con transmisión de presente al otro cónyuge (artículo 432-1 del Código civil de Cataluña).

Respecto a lo anterior, este Centro directivo mantenía que, aunque se tratara de un pacto sucesorio, al producirse la transmisión de bienes y derechos en vida del contribuyente, y no a causa de su fallecimiento, a la ganancia patrimonial que pudiera existir no le resultaba aplicable la exclusión de gravamen del artículo 33.3.b) de la Ley del Impuesto.

Ahora bien, el Tribunal Supremo con fecha 9 de febrero de 2016, en resolución del recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por la Administración General del Estado, dictó una sentencia (STS 407/2016) desestimatoria del recurso en la que determina, respecto al pacto sucesorio de apartación del Derecho Civil de Galicia, lo siguiente:

“En cuanto a la naturaleza de la apartación gallega, ha de estarse a la correcta y profunda interpretación que de la figura hace el Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Debiendo significar que no estamos ante dos negocios uno inter vivos y otro mortis causa, sino ante un solo negocio en el que existe una única voluntad y finalidad común, sin que sea procedente descomponer su contenido económico para, desvirtuando su naturaleza jurídica y su funcionalidad, otorgarle un tratamiento tributario en función del impuesto a aplicar; la apartación gallega es un pacto sucesorio, y su tratamiento fiscal es el que se deriva de esta condición cualquiera que sea el impuesto del que se trate, cuando, como es el caso, no existe un tratamiento tributario específico en la regulación de uno u otro impuesto.

En definitiva, la apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del art. 33.3.b) de la LIRPF; de haberse querido excluir, el legislador bien podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física del contribuyente, al no hacerlo no es más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial”.

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 2 de marzo de 2016, recoge lo dicho en su sentencia por el Tribunal Supremo y, resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, fija el siguiente criterio:

“A la alteración patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de las transmisiones realizadas mediante la institución de la apartación regulada en la Ley 2/2006, de 14 de junio de Derecho Civil de Galicia le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que se estima que en dichos supuestos no existe ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, por cuanto las características propias de este pacto sucesorio del derecho civil gallego permiten concluir que nos encontramos ante una adquisición mortis causa”.

Esta configuración de la apartación como transmisión lucrativa por causa de muerte que efectúa el Tribunal Supremo, configuración asumida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su unificación de criterio, motivó que por esta Dirección General se replantease el criterio que había venido manteniendo —considerar que la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de bienes mediante este pacto sucesorio no se encuentra amparada por la excepción de gravamen que el mencionado artículo 33.3.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece para las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente—, procediendo a su modificación en contestación de 17 de febrero de 2017 (consulta vinculante V0430-17), donde se establece como criterio aplicable que se considera incluida en el ámbito del artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006 —“se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente”— la transmisión de bienes a través del pacto sucesorio de apartación regulado en el capítulo III, “De los pactos sucesorios”, del título X, “De la sucesión por causa de muerte”, de la Ley de derecho civil de Galicia.

En coherencia con lo anterior, esta Dirección General, en el ejercicio de sus labores interpretativas, ha considerado (contestación de 15 de septiembre de 2021, consulta vinculante V2593-21) que el tratamiento expuesto en el párrafo anterior procede hacerlo extensivo respecto a la transmisión de bienes de presente a través de los pactos sucesorios distintos al de apartación del Derecho Civil de Galicia existentes en las distintas normativas forales, modificándose así el criterio que respecto a este particular se venía manteniendo por parte de este Centro. Por tanto, teniendo en cuenta lo antes señalado sobre la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, procede contestar afirmativamente a la cuestión planteada, por lo que la donación mortis causa objeto de consulta se encontraría amparada por lo establecido en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006.

La extensión del criterio expuesto a otros pactos sucesorios distintos al de apartación se ve confirmada por la introducción —en determinadas circunstancias de adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente— de la subrogación del beneficiario en la posición del causante, subrogación que se incorpora a la Ley del Impuesto por el apartado tres del artículo tercero de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del

Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE de 10 de julio), precepto que ha dado nueva redacción al artículo 36 de la Ley del Impuesto estableciéndola de la siguiente forma:

“Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.

(...)”.

Lo que comunico a usted 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.