

El pacto de mejora como negocio jurídico *mortis causa*

Succession agreements in Galicia. The Pacto de Mejora as a legal transaction mortis causa

por

TERESA ESTÉVEZ ABELEIRA

Doctora en Derecho por la Universidad de Vigo. Abogada
y Profesora asociada de Derecho civil de la Universidad de Vigo

RESUMEN: El pacto sucesorio de mejora, y también el de apartación, regulados por la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho civil de Galicia, constituyen dos modalidades de sucesión paccionada cuya naturaleza jurídica *mortis causa* ha venido siendo discutida por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, por la Abogacía del Estado y por la Dirección General de Tributos, así como su encuadramiento tributario, esto es, si es o no posible su inclusión en el supuesto de exención tributaria del artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF. El presente estudio analiza el pacto de mejora como un negocio jurídico *mortis causa* gratuito, aunque modalizable y, en particular, su trascendencia fiscal, prestando especial atención a la jurisprudencia emanada del TSJ de Galicia sobre la materia así como a la STS de 9 de febrero de 2016.

ABSTRACT: *Agreement as to succession 'by improvement' (pacto de mejora) and succession 'by removal' (pacto de apartación), as regulated by Law 2/2006 of 14 June on the Galician Civil Code, are two means for agreeing succession whose*

legal nature mortis causa has been disputed by the Regional Administrative-Financial Court of Galicia, the State Legal Service and the Directorate-General for Taxation. Also a matter of dispute is their insertion in the tax framework, specifically, whether or not this kind of agreement is covered by the tax exemption provided for in Artículo 33.3.b) of Law 35/2006 of 28 November on personal income tax. This article analyses the pacto de mejora as a gratuitous, although subject to modus, legal transaction mortis causa, and, in particular, its tax implications, paying special attention to the jurisprudence of the Supreme Court of Galicia and the Sentence of the Supreme Court of 9 February 2016.

PALABRAS CLAVE: Pacto de mejora. Pacto de apartación. Impuesto de sucesiones. Negocio jurídico *mortis causa*. Negocio jurídico familiar. Negocio jurídico gratuito. Atribución patrimonial.

KEY WORDS: Succession agreement ‘by improvement’. Succession agreement ‘by removal’. Succession tax. Legal transaction *mortis causa*. Family legal transaction. Gratuitous legal transaction. Patrimonial attribution.

SUMARIO: I. PLANTEAMIENTO.—II. EL PACTO DE MEJORA ES UN NEGOCIO JURÍDICO *MORTIS CAUSA*: 1. LA MUERTE DEL DISPONENTE. 2. LA SOBREVIVENCIA DEL FAVORECIDO. 3. LA PRIVACIÓN O SACRIFICIO PATRIMONIAL EN VIDA. 4. LA VINCULACIÓN *INTER VIVOS*. 5. EN CONCLUSIÓN.—III. EL PACTO DE MEJORA COMO NEGOCIO JURÍDICO FAMILIAR.—IV. EL PACTO DE MEJORA COMO NEGOCIO JURÍDICO GRATUITO MODALIZABLE: 1. ORIGEN DE UNA ATRIBUCIÓN PATRIMONIAL. 2. ONEROSIDAD Y GRATUIDAD. 3. ENCUADRAMIENTO DEL PACTO DE MEJORA. 4. REFERENCIA A LA APARTACIÓN.—V. EN PARTICULAR, TRATAMIENTO FISCAL DEL PACTO DE MEJORA COMO NEGOCIO *MORTIS CAUSA* LUCRATIVO: 1. POSTURA DEL TSJ DE GALICIA. 2. POSTURA DEL TEAR GALICIA, LA ABOGACÍA DEL ESTADO Y LA DGT. 3. RESOLUCIÓN DEL TEAR GALICIA DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2014. 4. STS DE 9 DE FEBRERO DE 2016. 5. TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO DE SUCESIONES. A) *Momento del devengo del impuesto*. B) *Adición de bienes al caudal hereditario*. C) *Acumulación de disposiciones inter vivos a título gratuito*.—VI. CONCLUSIONES.—ÍNDICE DE RESOLUCIONES JUDICIALES.—BIBLIOGRAFÍA.

I. PLANTEAMIENTO

El pasado 9 de febrero de 2016 la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo dictaba la sentencia número 252, en cuyo fallo declaraba

«(n)o haber lugar al recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la sentencia de 29 de octubre de 2014 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia» por la que se había declarado contrario a Derecho el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 11 de noviembre de 2013 sobre liquidación provisional practicada en concepto de IRPF en el ejercicio de 2009 de un pacto sucesorio de apartación, anulándolo, así como la liquidación practicada.

Con esta sentencia se pone fin a la controversia que sobre la naturaleza jurídica de los pactos sucesorios de apartación y mejora y su trascendencia fiscal estaba instalada en el ámbito de la Comunidad Autónoma gallega debido a las distintas posturas mantenidas, por un lado, por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, a favor de la naturaleza *mortis causa* de estos negocios jurídicos y su tributación por el Impuesto de Sucesiones y, por otro, por el Tribunal Económico Administrativo Regional, la Abogacía del Estado y la Dirección General de Tributos, defensores de la naturaleza *sui generis* de estos negocios jurídicos por entender que, aunque tratándose de pactos sucesorios, transmiten bienes o derechos por un acto *inter vivos* que debe tributar por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

La regulación gallega vigente de la sucesión por causa de muerte, contenida en el Título X de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho civil de Galicia (en adelante, LDCG 2/2006), reconoce en los pactos sucesorios un modo de delación sucesoria junto con el testamento y la ley, tal como resulta del artículo 181 LDCG 2/2006. Este precepto, similar al derogado artículo 117 de la Ley 4/1995, de 24 de mayo, de Derecho civil de Galicia (en adelante, LDCG 4/1995), difiere, sin embargo, del artículo 658 del Código Civil, al incorporar los pactos sucesorios como una forma de deferirse la sucesión que no está prevista en el texto del Código Civil, en razón del principio prohibitivo del artículo 1271.2 del Código Civil.

La sucesión, pues, conforme a la legislación gallega y al Código Civil, podrá deferirse en todo o en parte por testamento y por ley y, de acuerdo con el Derecho civil territorial gallego, también podrá deferirse, en todo o en parte, por los pactos sucesorios, siguiendo el mismo criterio que las demás legislaciones civiles territoriales que incluyen los pactos sucesorios como un tercer modo de delación sucesoria. Conviven, de esta forma, el testamento, de carácter unilateral y revocable, y el pacto sucesorio, de carácter bilateral e irrevocable, que son dos modos de delación voluntaria, con la delación legal, que es la sucesión intestada o abintestato.

De igual modo, a semejanza de los artículos 658 y 912 del Código Civil, el artículo 181 LDCG 2/2006, como antes lo había hecho el artículo 117.2 LDCG 4/1995, proclama la posibilidad de deferirse la sucesión en todo o en parte de la herencia por cualquiera de los modos previstos en ella, es decir, proclama la compatibilidad de la sucesión testada, intestada y contractual, en contra del principio romano *nemo pro parte testatus pro parte intestatus decidere potest*.

De conformidad con el artículo 209 LDCG 2/2006, «(s)in perjuicio de los que fueran admisibles conforme al derecho, de acuerdo con la presente ley son pactos sucesorios: 1.º Los de mejora. 2.º Los de apartación»¹.

Tales pactos sucesorios tienen, sin duda, naturaleza jurídica sucesoria, sin perjuicio de su también carácter contractual². El pacto sucesorio es un negocio jurídico *mortis causa*³, como veremos seguidamente, que contiene la ordenación sucesoria del causante en el que intervienen este y la persona favorecida por él, por lo que, a diferencia del testamento, que es esencialmente revocable, el pacto sucesorio solo podrá revocarse o modificarse con el consentimiento de ambos contratantes. Pero participa, asimismo, de la naturaleza jurídica del contrato por cuanto requiere el concurso de la oferta, que por ser un contrato sucesorio sería la delación sucesoria, y la aceptación por el favorecido de la cosa y la causa del contrato⁴. Este consentimiento que se presta en el momento del otorgamiento del pacto sucesorio es definitivo porque una vez fallecido el causante no es necesario prestar de nuevo ese consentimiento aunque tampoco se puede renunciar a lo que se hubiera pactado porque ello vulneraría la irrevocabilidad del contrato sucesorio, sin perjuicio de que haya podido preverse su hipotética revocación por concurrir alguna de las causas legales o que hayan incluido las partes en el propio pacto, todo lo cual aconseja acudir, en ciertos aspectos, a la regulación propia del Derecho de obligaciones y contratos.

Así pues, dada la naturaleza jurídica de ambas modalidades de sucesión paccionada, tanto la apartación, por virtud de la cual quien tenga la condición de legitimario, si se abriera la sucesión en el momento en que se formaliza el pacto, queda excluido de modo irrevocable, por sí y su linaje, de la condición de heredero forzoso en la herencia del apartante a cambio de los bienes concretos que le sean adjudicados⁵, como el pacto de mejora, negocio jurídico sucesorio por virtud del cual un ascendiente o ascendientes convienen con alguno o algunos de sus hijos o descendientes la atribución *mortis causa* de bienes determinados, en vida de todos los contratantes⁶, son negocios jurídicos *mortis causa*⁷ de naturaleza gratuita que deben tributar por el Impuesto de sucesiones.

II. EL PACTO DE MEJORA ES UN NEGOCIO JURÍDICO *MORTIS CAUSA*

DÍEZ-PICAZO afirma que «(e)n un sentido muy general negocios *mortis causa* son aquellos en que la contemplación o la consideración de la propia muerte actúa como móvil determinante de la celebración del negocio (*causa mortis*). Sin embargo, en un sentido más estricto y más exacto negocios *mortis causa* son aquellos cuya función radica en la reglamentación del destino *post mortem* del patrimonio y de los bienes de la persona o, en su caso, de otras relaciones jurídicas. No basta la *contemplatio mortis* como móvil determinante del negocio para que este pueda ser calificado como *mortis causa*. Tampoco

basta que la eficacia del negocio haya de desplegarse después de la muerte del declarante. Es menester (...), que el negocio jurídico aparezca como dirigido a establecer y regular el destino *post mortem* de los bienes y de las demás relaciones jurídicas del autor del negocio» (DÍEZ-PICAZO, 1996, 78).

Esto es, precisamente, lo que vienen a hacer los contratos sucesorios de apartación y mejora, ordenar el destino de los bienes de una de las partes del contrato sucesorio, el causante, sin que ese proceso sucesorio arranque después de su fallecimiento, pues ya produce efectos en vida de ambos contratantes⁸. En cambio, no es negocio jurídico *mortis causa* porque contenga la disposición de su última voluntad, en cuyo caso tendría que ser revocable⁹, lo mismo que el testamento, para que el *de cuius* pudiera asegurarse que refleja su última voluntad, lo que no ocurre ni en el pacto de apartación, ni en el de mejora por la propia esencia de estos negocios jurídicos sucesorios, en los que confluyen dos voluntades diferentes, la del que dispone de sus bienes a través del pacto sucesorio y la del que los recibe por su aceptación.

En concreto, el pacto de mejora, negocio sucesorio de institución¹⁰, constituye un negocio *mortis causa* porque sus efectos patrimoniales se retrasan normalmente al momento del fallecimiento del *de cuius*, salvo en el caso del pacto de mejora con entrega de bienes de presente¹¹, cuando el derecho real que se transmite sobre los bienes concretos objeto del pacto se adquiere a la celebración del mismo conforme al artículo 215 LDCG 2/2006, lo que no debe confundirse con la eficacia del propio pacto sucesorio, que vincula a las partes contratantes desde su otorgamiento y no a partir del momento del fallecimiento del causante cualquiera que sea su modalidad.

Es precisamente en los casos de entrega simultánea de los bienes a la formalización del pacto cuando podrían plantearse dudas sobre el carácter *inter vivos* o *mortis causa* de un negocio que, celebrado en vida de las dos partes contratantes y por el que quedan vinculadas desde el momento mismo de su otorgamiento, se ordena el destino sucesorio de unos bienes¹².

1. LA MUERTE DEL DISPONENTE

Entendemos que no resulta fácil su encuadramiento como negocio *inter vivos* o *mortis causa* dentro de la categoría del negocio jurídico. LACRUZ BERDEJO (LACRUZ BERDEJO y SANCHO REBULLIDA, 1971, 319-333)¹³ desarrolla algunos criterios de distinción tales como, entre otros, la muerte del disponente, en el que vamos a detenernos en primer lugar para señalar que la diferenciación entre atribuciones *inter vivos* y *mortis causa* podría consistir en que estas dependieran en su efectividad de la muerte del disponente, es decir, el negocio jurídico a causa de muerte tendría como finalidad regular las relaciones jurídicas del disponente para el tiempo ulterior a su fallecimiento.

En el caso del pacto de mejora la apertura de la sucesión del mejorante a su fallecimiento determina en el mejorado la adquisición del dominio pleno y definitivo de los bienes objeto del mismo, tanto de los que pudieran haberle sido entregados en el momento de la celebración del pacto, cuanto de los que le sean entregados en el momento del óbito de aquél. No obstante, hasta el momento del fallecimiento del mejorante, el mejorado se encuentra en una situación de cierta provisionalidad que le viene impuesta por la posibilidad de que la atribución quede sin efectos por la revocación del pacto antes de que fallezca el mejorante, de acuerdo con los artículos 216, 217.2.^º y 218 LDCG 2/2006, por lo que hasta ese momento no se consolida el derecho del mejorado.

2. LA SOBREVIVENCIA DEL FAVORECIDO

En segundo lugar, examinaremos el criterio de la sobrevivencia del favorecido. De acuerdo con esta pauta, siempre que una atribución se hace depender de la sobrevivencia del favorecido, será disposición a causa de muerte. Este criterio, sin embargo, no es determinante de la naturaleza *mortis causa* de un negocio jurídico pues son posibles las atribuciones bajo la condición de supervivencia del favorecido realizadas en negocios jurídicos *inter vivos*. Por el contrario, en los negocios jurídicos *mortis causa* la sobrevivencia del favorecido es exigencia legal de eficacia, no una condición impuesta al favorecido.

En este sentido, entendemos que si bien toda atribución *mortis causa* exige la sobrevivencia del favorecido, no toda atribución realizada bajo la condición de sobrevivencia del favorecido es necesariamente *mortis causa*, pues, como decíamos, también una disposición *inter vivos* puede supeditarse a la sobrevivencia del favorecido. Desde este punto de vista, mientras que en los negocios *mortis causa* la sobrevivencia del favorecido es premisa esencial a los mismos, en los negocios *inter vivos* constituye un elemento accidental bajo la forma de condición, que puede incorporarse al propio negocio por el disponente.

En concreto, en el pacto de mejora, como negocio sucesorio que es, el mejorado debe sobrevivir al causante para cumplir con una exigencia legal de eficacia, y así se desprende del artículo 218.2.^º LDCG 2/2006, que establece la premociencia del mejorado como causa de ineficacia del pacto de mejora, salvo pacto expreso de sustitución, en cuyo caso serán los sustitutos los que finalmente sobrevivan al causante, al que sucederán, manteniéndose la validez del pacto de mejora y consiguiendo que se materialice uno de los principios del Derecho gallego, cual es el de mantener íntegro e indiviso el patrimonio familiar. La sobrevivencia del mejorado no constituye, en cambio, una condición que el mejorante pueda incluir a voluntad en el propio pacto y a la que supedite su eficacia, pues es de esencia al mismo, sin que sobre ella el mejorante tenga facultad dispositiva alguna.

3. LA PRIVACIÓN O SACRIFICIO PATRIMONIAL EN VIDA

En tercer lugar, puede tomarse en consideración la privación o sacrificio patrimonial en vida (LACRUZ BERDEJO y SANCHO REBULLIDA, 1971, 326), de manera que en los actos *inter vivos* el causante sufriría un desposeimiento de los bienes durante su vida, mientras que los actos *mortis causa* supondrían la realización de la liberalidad al fallecimiento del causante. Esta distinción parece entrar en contradicción con la apartación y con la modalidad de pactos de mejora con entrega de bienes de presente, en los que se produce la adquisición inmediata de la propiedad de los mismos al tiempo del otorgamiento, sin necesidad de esperar al fallecimiento del causante. ¿Por ello la apartación o el pacto de mejora pasará a ser un negocio *inter vivos*, al menos en esta variante? Creemos que no, porque en estos casos, con la entrega, se adelantan los efectos del pacto sin que, por ello, deje de ser una sucesión *mortis causa*, pues la adquisición de la propiedad plena y definitiva de los bienes se mantiene en el momento del fallecimiento del mejorante.

En este sentido, el reconocimiento del pacto de mejora con entrega de presente por el Ordenamiento gallego entendemos que no implica identificar su naturaleza jurídica con la de un negocio *inter vivos*, pues aún en estos casos y, por supuesto, también en los pactos de mejora que se celebren sin entrega de bienes, estos continúan siendo de libre disposición para el mejorante, reconocidas sus facultades dispositivas en los artículos 216 y 217 LDCG 2/2006, cuando hubiere hecho reserva expresa de las mismas, consolidándose únicamente la liberalidad *mortis causa* a su fallecimiento.

4. LA VINCULACIÓN *INTER VIVOS*

El último criterio a tomar en consideración es la vinculación *inter vivos*. La transmisión patrimonial de presente de los bienes, así como la irrevocabilidad unilateral y arbitraria del negocio jurídico no son notas características de los negocios *inter vivos* en exclusiva, y es que para lograr la distinción entre los negocios jurídicos *inter vivos* y los *mortis causa* es preciso acudir a un criterio más sutil. Quizás esa distinción se encuentre en que los negocios jurídicos *inter vivos* tienen consecuencias jurídicas en el patrimonio actual del disponente, es decir, vinculan inmediatamente a las partes y suponen un cambio jurídico inmediato en el patrimonio del disponente, frente a los negocios *mortis causa*, en los que la apertura de la sucesión es un estadio más del proceso sucesorio que no solo actualiza una vinculación anterior entre las partes sino también la atribución patrimonial que el mejorante ha hecho con anterioridad, aunque referida al caudal relicto.

En este sentido, aunque el pacto de mejora puede suponer una transmisión de presente a favor del mejorado y aunque tal transmisión tenga su origen en

la existencia de un vínculo anterior a la muerte del causante entre este y el mejorado, lo cierto es que, en nuestra opinión, tal transmisión patrimonial se efectúa con cargo al caudal relicito del causante a la apertura de su sucesión¹⁴, lo que resulta imposible en los negocios *inter vivos*.

5. EN CONCLUSIÓN

De lo expuesto, podemos concluir que el pacto de mejora es un negocio jurídico *mortis causa*¹⁵, no solo porque constituye un modo de delación hereditaria que tiene por objeto la ordenación voluntaria de la sucesión del mejorante, sino también porque es al fallecimiento del causante cuando el mejorado adquiere sobre los bienes objeto del pacto sus derechos en plenitud¹⁶, sobreviviendo al causante, bajo pena de ineficacia, salvo en los casos de sustitución o de pacto con entrega de bienes de acuerdo con el artículo 218.2.º LDCG 2/2006, sin perjuicio de que se produzcan ciertos efectos inmediatos entre las partes, como la transmisión de bienes de presente¹⁷ conforme al artículo 215 de la misma Ley, o que el disponente pueda reservarse ciertas facultades dispositivas que le permitan «influir» (JORDANO BAREA, 1962, 61) en vida sobre la atribución realizada. Asimismo, porque el mejorado, solo al tiempo de la apertura de la sucesión del mejorante, podrá impugnar los negocios jurídicos realizados en fraude de sus derechos sucesorios sobre bienes concretos de los ascendientes y referidos al caudal relicito de los mismos.

En consecuencia, el pacto de mejora no es un negocio jurídico *inter vivos* porque los efectos de la sucesión se adelanten en el tiempo pues, por un lado, es la muerte del causante y no el momento de entrega de los bienes el que determina su carácter sucesorio y la adquisición de la plena propiedad de los bienes con carácter definitivo, aunque la entrega pueda tener lugar en vida del causante —lo cual no hace desmerecer su condición de título *mortis causa*, al ser el resultado de unos pactos sucesorios, regulados en el Capítulo III del Título X de la LDCG 2/2006, bajo el título «De la sucesión por causa de muerte»— y, por otro lado, porque en tanto no se produzca el fallecimiento del mejorante cabe siempre la posibilidad de que el pacto de mejora pueda ser revocado de concurrir alguna de las causas pactadas o de las contempladas en el texto legal gallego.

III. EL PACTO DE MEJORA COMO NEGOCIO JURÍDICO FAMILIAR

La SAP de A Coruña de 2 de marzo de 2012, en su Fundamento de Derecho 5.º, afirma: El pacto de mejora «(p)uede definirse como un contrato de carác-

ter familiar, sucesorio y personalísimo por el que un ascendiente mejora, con carácter irrevocable, a cualquiera de los hijos o descendientes («*el petrucio*»), dejando a salvo, en todo caso, los derechos de los legitimarios».

El pacto de mejora se circunscribe al ámbito estrictamente familiar (BUSTO LAGO, 2011, 88)¹⁸, pues en él las partes son ascendientes y descendientes, lo mismo que sucede en el pacto de mejora regulado en el artículo 128 LDCG 4/1995 (GUTIÉRREZ ALLER, 1997, 72). Ya en las Conclusiones de la Sección sexta, sobre sucesiones, en el III Congreso de Derecho gallego se había señalado sobre el pacto de mejora que «(b)ajo un epígrafe genérico con el título «De los pactos de mejora» debería acogerse el régimen general aplicable a los pactos por los que se conviene la sucesión en favor de los descendientes» (VVAA, 2003, 571).

Resulta dudoso, sin embargo, si los descendientes a que se refiere el artículo 214 LDCG 2/2006 tienen que ser legitimarios, en base a lo dispuesto en el artículo 245.2.º LDCG 2/2006 o si, por el contrario, basta con que sean hijos o descendientes (REBOLLEDO VARELA, 2008, 927) en base a la supresión en la nueva Ley del tercio de mejora y a que el pacto de mejora, en consecuencia, ya no se circunscribe a aquel lo que, en nuestra opinión, parece más acertado habida cuenta de que este era también el criterio de la LDCG 4/1995, en la que el pacto de mejora solo se admitía entre parientes en línea recta (MUIÑO FIDALGO y SÁNCHEZ CARBALLO, 1996, 54).

El carácter familiar del pacto de mejora se infiere, asimismo, de instituciones tradicionales gallegas tales como la casa, el petrucio o el casar para casa que, en numerosas ocasiones, se encuentran contenidas en las estipulaciones del propio pacto, al que dan sentido, para buscar la conservación íntegra e indivisa del patrimonio, dentro de la familia, en la persona del mejorado¹⁹. Porque, aunque el concepto de protección de la casa familiar no es ajeno a nuestro Código Civil, como refleja el artículo 1406.4.º del citado texto legal, son los Derechos civiles territoriales, tradicionalmente denominados Derechos forales²⁰, fundamentalmente familiares, los que de modo más llamativo contienen instituciones sucesorias y familiares que buscan la conservación y transmisión de los patrimonios rurales, que giran en torno a la casa²¹, lo cual no obsta para que reconozcamos la evolución de la sociedad gallega y de nuestro Derecho civil propio, para llegar a la conclusión de que si bien esas instituciones tradicionales pueden seguir teniendo su importancia de antaño en el medio rural, no así lo tienen en el ámbito urbano, en el que el pacto de mejora, sin dejar de circunscribirse al ámbito familiar, persigue fundamentalmente facilitar al mejorante la ordenación de su sucesión y al mejorado el disfrute de unos bienes, en vida de los otorgantes cuando es con transmisión de bienes de presente, lo que acontece en la mayoría de los casos²².

IV. EL PACTO DE MEJORA COMO NEGOCIO JURÍDICO GRATUITO MODALIZABLE

1. ORIGEN DE UNA ATRIBUCIÓN PATRIMONIAL

El pacto de mejora como negocio jurídico comporta una atribución patrimonial, concepto este de una gran trascendencia por servir para perfilar la distinción entre onerosidad y gratuitad, en el intento de encuadrar el pacto de mejora entre los negocios jurídicos onerosos o lucrativos.

Toda atribución patrimonial implica un beneficio o ventaja patrimonial que una de las partes del negocio jurídico procura en favor de la otra y que podrá consistir en que el patrimonio del beneficiario resulte mayor que antes por la agregación de nuevos derechos (DÍEZ-PICAZO, 1996, 80-81)²³, como es el caso del pacto de mejora, en el que el mejorante procura al mejorado una ventaja patrimonial transmitiéndole de manera inmediata unos derechos sucesorios sobre bienes concretos, conforme al artículo 214 LDCG 2/2006. Ello nos lleva a plantear el siguiente interrogante: ¿solo existe ventaja patrimonial para el mejorado?

2. ONEROSIDAD Y GRATUIDAD

Es sabido que un negocio jurídico oneroso es aquel que impone sacrificios, a la vez que ventajas, a las dos partes contratantes, mientras que será gratuito o lucrativo cuando solo impone sacrificios a una de las partes y proporciona beneficios a la otra. Enlazando la idea de la onerosidad y la gratuitad con el concepto de atribución patrimonial, un negocio jurídico oneroso implica la existencia de atribuciones patrimoniales correspondientes entre las partes, a la vez que sacrificios, mientras que un negocio jurídico gratuito comporta una atribución patrimonial en favor de una sola de las partes, el beneficiario, y sacrificios para la otra, el atribuyente.

No obstante la aparente simplicidad de esta diferenciación, lo cierto es que existen ciertos negocios jurídicos, entre los que se encuentran los pactos sucesorios en general y el pacto de mejora en particular, cuyo encaje en uno u otro tipo no resulta sencillo²⁴.

3. ENCUADRAMIENTO DEL PACTO DE MEJORA

En el pacto de mejora el mejorante dispone gratuitamente de bienes concretos a favor del mejorado sin contraprestación alguna por su parte. Tal afirmación no ofrece reparos cuando se trata de un pacto de mejora que podríamos

denominar puro, porque en él se conviene la ordenación sucesoria de bienes concretos del mejorante, sin imponer al mejorado el cumplimiento de obligación alguna. Los problemas, en cambio, surgen cuando el mejorante impone al mejorado el cumplimiento de alguna carga, supuesto en el que cabría plantearse la posible onerosidad del pacto de mejora. En estos casos, el modo, la carga, la obligación, el gravamen, pudieran entenderse como contraprestación que debe cumplir el mejorado por los bienes concretos que recibe por pacto de mejora. Es conveniente, a nuestro parecer, acudir a la doctrina que se ha pronunciado sobre la onerosidad y gratuitad de los actos jurídicos para tratar de dilucidar el carácter solo gratuito o, también, oneroso de los pactos de mejora.

Podría defenderse a ultranza el carácter gratuito de los pactos de mejora²⁵ afirmando que el mejorante hace una atribución patrimonial al mejorado que implica únicamente un sacrificio para aquel, que no se compensa con sacrificio alguno para el mejorado. Sin embargo, parece que cuando la atribución patrimonial tiene su equivalente en la carga que se impone al mejorado, aun cuando no exista relación causal entre las prestaciones, puede transformar el negocio gratuito en oneroso. Consideramos que la equivalencia debe medirse no entre prestaciones objetivamente consideradas, sino entre los sacrificios por ellas causados, por voluntad de las partes, en cada pacto de mejora, atendidas las concretas circunstancias de las partes entre las que se produce la atribución y el sacrificio que le sirve de equivalente. Teniendo en cuenta la situación concreta de las partes y la importancia del sacrificio respectivo podrá determinarse la gratuitad u onerosidad del pacto de mejora que se considere.

La redacción del artículo 217.2.º LDCG 2/2006 no contribuye a esclarecer la cuestión cuando señala que «(l)a disposición realizada en ejercicio de la facultad anterior supondrá la ineficacia del pacto en cuanto a los bienes objeto de la disposición y a la prestación del mejorado, en caso de haberse estipulado. Si la prestación se realizó, total o parcialmente, el mejorado podrá pedir su restitución y, si esta no fuera posible, su equivalente en metálico». De dicha redacción cabe destacar la utilización del término «prestación», que induce a pensar en el carácter oneroso del pacto de mejora si equiparamos tal término a la «ventaja» que pudiera obtener del mejorado el propio mejorante o un tercero por la «carga» que se le impone por los bienes recibidos, provocando en la persona del mejorado un sacrificio que podría convertir en oneroso el pacto de mejora hasta el límite del valor del gravamen impuesto²⁶.

A excepción de este precepto y del 218.1.º LDCG 2/2006, que establece la ineficacia del pacto de mejora por incumplimiento de las obligaciones asumidas, en ninguna otra norma se alude de una u otra forma al posible carácter gratuito u oneroso del pacto de mejora²⁷. Y a ello cabe añadir que los pronunciamientos judiciales tampoco abundan²⁸. En este sentido, cabría traer a colación la STSJ de Galicia de 27 de noviembre de 2012, en cuyo Fundamento de Derecho 3.º, diferencia entre pactos de mejora onerosos y gratuitos, en base a que haya o

no prestación por parte del mejorado a favor del mejorante o de un tercero, sin que, no obstante, entre a analizar en profundidad el tema: «Por lo demás, y con carácter general, el pacto de mejora no ha de ser necesariamente gratuito sino que, más allá de su posible modalización, el mejorado puede obligarse a diversas prestaciones y sujetarse a diversas cargas que convierten el pacto de mejora en oneroso».

Por todo ello, esta cuestión resulta ciertamente ardua, sobre todo cuando se impone al mejorado la obligación de cuidar y atender al propio mejorante y/o su cónyuge o a un tercero, porque consideramos que en estos casos la prestación es difícilmente cuantificable desde el punto de vista económico, con la consiguiente complejidad para determinar la equivalencia o no de sacrificios por las partes.

En el campo de las donaciones modales, tradicionalmente se entendía que toda donación con carga es siempre un acto gratuito, porque la carga no es una prestación con contenido independiente, sino que constituye una disminución o limitación de la atribución patrimonial realizada (ALBALADEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART, 2006, 474). Frente a esta postura, PRADA GONZÁLEZ defiende que la atribución con carga es una atribución plena, completa, que hace llegar al patrimonio del favorecido la totalidad y no una parte del bien, cuyo valor no viene de ninguna manera disminuido por la existencia de la carga, de manera que cuando la carga equivalga o supere el valor del bien estaríamos ante un acto oneroso cualquiera que sea la calificación que las partes hayan dado al negocio (PRADA GONZALEZ, 1965, 366-367).

En el pacto de mejora, la carga que haya de cumplir el mejorado podrá consistir en la entrega de una parte de los bienes que constituyan el objeto del pacto o en el cumplimiento de una obligación diferente, como el cuidado de algún familiar, por ejemplo, un hermano discapaz o los propios padres. En el primer caso, la carga podrá ser estimable económicamente, pudiendo valorarse si el gravamen tiene un valor superior, igual o inferior a los bienes entregados siendo imposible, en cambio, en el segundo caso, su cuantificación económica.

Se nos plantea, entonces, el siguiente interrogante: ¿Podría considerarse oneroso el pacto de mejora cuando incluya para el mejorado la obligación de cuidar y atender al propio mejorante o a un tercero por el sacrificio que ello le comporta? Y cuando consista la carga en la entrega de una parte del bien objeto del pacto de mejora, ¿podría interpretarse como oneroso en la parte que no cubra el gravamen y gratuito en cuanto al exceso?

En nuestra opinión, la obligación de hacer que el mejorante imponga al mejorado no convierte el negocio gratuito en negocio oneroso. El cumplimiento de alguna prestación por el mejorado no debe entenderse como contraprestación por los bienes concretos que le son adjudicados, sino más bien como una modalización del pacto de mejora. Ello en razón, en primer lugar, del carácter sucesorio del pacto de mejora, el mismo que el del testamento «a favor de quien cuide al testador» del artículo 203.2 LDCG 2/2006, en el que las atenciones

y cuidados al testador simplemente modalizan las disposiciones que este haya realizado y no convierten el testamento en un negocio jurídico oneroso, por mucho que los cuidados que hayan de prestarse al testador pudieran asimilarse a los que el artículo 148.1 LDCG 2/2006 prevé que haya de prestar el cessionario-alimentante del contrato de vitalicio. En segundo lugar, en base a que el artículo 245.2.^º LDCG 2/2006 incluye conjuntamente con las donaciones hechas a los legitimarios, que son de carácter esencialmente lucrativo, a las mejoras pactadas con ellos, para establecer que unas y otras se imputarán al pago de la legítima de los descendientes salvo disposición en contrario del causante. Y, en tercer lugar, debido a que el artículo 251.2 LDCG 2/2006 prevé la reducción de lo recibido por pactos sucesorios y, entre ellos, cabría entender incluido el pacto de mejora, si no hubiera en la herencia bienes suficientes para el pago de las legítimas, lo mismo que habría de realizarse con los legados y donaciones a que se refiere el párrafo primero del mismo precepto cuando resulten inoficiosos.

4. REFERENCIA A LA APARTACIÓN

Consideramos que todo ello refuerza el carácter gratuito del pacto de mejora, del que también participa el pacto de apartación, en base a que el artículo 244.2.^a LDCG 2/2006 incluye, entre las disposiciones a título lucrativo, las apartaciones para fijar la legítima de los herederos forzosos subsistentes, y a que el artículo 251.2 LDCG 2/2006 prevé la reducción de lo recibido por apartación si no hubiera en la herencia bienes suficientes para el pago de las legítimas (REBOLLEDO VARELA, 2008, p. 963). Ahora bien, no obstante la naturaleza jurídica gratuita de uno y otro contrato sucesorio, entre ambos existe una diferencia importante, pues mientras que la apartación —no obstante la redacción del artículo 224 LDCG 2/2006, que señala que el apartado queda excluido de la condición de heredero forzoso en la herencia del apartante «a cambio» de los bienes concretos que le sean adjudicados, lo que podría entenderse como una contraprestación que habría de realizar el apartado— no admite la imposición de un modo o carga al beneficiario, porque gravaría cualitativamente la legítima y vulneraría el artículo 813.2 del Código Civil²⁹, el pacto de mejora sí admite la imposición de un modo, que no grava la legítima ni afecta a la gratuitud del negocio sucesorio.

V. EN PARTICULAR, TRATAMIENTO FISCAL DEL PACTO DE MEJORA COMO NEGOCIO *MORTIS CAUSA* LUCRATIVO

No cabe duda de que, a efectos tributarios³⁰, el pacto de mejora goza de una gran virtualidad por razón de las ventajas fiscales que ofrece su tributación por el Impuesto de Sucesiones³¹.

1. POSTURA DEL TSJ DE GALICIA

La STSJ de Galicia de 22 de marzo de 2006, inicia un cuerpo de doctrina que continúan otras resoluciones del mismo Tribunal³² en las que se entiende que el pacto sucesorio gallego de apartación y también el pacto de mejora deben recibir el trato de lo sucesorio, por la consideración de los pactos sucesorios como disposiciones *mortis causa* que no generan un incremento o disminución del patrimonio, esto es, no producen una alteración patrimonial sujeta al IRPF, atendiendo no solo a la naturaleza jurídica *mortis causa* de estas instituciones y, por ende, gratuita de la adquisición, sino también a que las partes intervenientes han de ocupar la posición de causante y legitimario, en el caso de la apartación, o de sucesor descendiente de aquél, en el supuesto del pacto de mejora, y a la propia normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y a la de estos negocios jurídicos contenida en la LDCG 2/2006.

De forma aislada, la STSJ de Galicia de 6 febrero de 2013 supuso, a nuestro juicio, una quiebra de este cuerpo doctrinal, debido a un probable error³³, porque tras apoyarse en jurisprudencia anterior que establecía la naturaleza *mortis causa* de los pactos sucesorios, concluía con el siguiente argumento final: «(N)os encontramos ante un pacto sucesorio en el que se transmiten bienes a favor de los mejorados sin necesidad de que se abra la sucesión por el fallecimiento del causante, (por lo que) ha de equipararse a la transmisión *inter vivos* a efectos de su tributación por lo cual el momento del devengo del tributo coincidiría con el de su transmisión previa aceptación del mejorado quien así adquiere el goce y disfrute de los bienes de forma anticipada».

Esta resolución fue posteriormente anulada por la STSJ de Galicia de 19 de junio de 2013, que recuperó el criterio anterior conforme al cual no procede en los pactos sucesorios la tributación por IRPF³⁴.

2. POSTURA DEL TEAR GALICIA, LA ABOGACÍA DEL ESTADO Y LA DGT

Sin embargo, el Tribunal Económico Administrativo Regional, la Abogacía del Estado y la Dirección General de Tributos continuaban considerando los pactos de mejora y de apartación, a pesar de ser pactos sucesorios, como transmisiones *inter vivos* que generan unas ganancias patrimoniales que no estaban incluidas en la excepción de gravamen del artículo 33.3.b de la Ley del IRPF, por lo que el mejorante, y el apartante, debían tributar por este impuesto. Entre las resoluciones de la Dirección General de Tributos parece oportuno resaltar la de fecha de 4 de septiembre de 2013, que se dicta con ocasión de la consulta V2643-13³⁵ sobre incidencia a efectos del IRPF de la transmisión que tiene lugar por virtud de un pacto de mejora otorgado por la consultante en favor de dos de sus hijas por el que les transmite unas fincas de su

propiedad: «(L)a transmisión por la consultante de unas fincas a dos de sus hijas mediante el pacto sucesorio de mejora comporta, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una alteración en la composición de su patrimonio que ocasiona una variación en su valor, es decir, se producen unas ganancias o pérdidas patrimoniales por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales (fincas) adjudicados en la mejora, tal como resulta de lo dispuesto en los artículos 33.1 y 34 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 del día 29). Ahora bien, respecto a esas ganancias o pérdidas patrimoniales procede realizar las siguientes precisiones: 1.^a. Al producirse la adjudicación (transmisión) de los inmuebles por un acto *inter vivos* y no en el momento del fallecimiento de la contribuyente, las ganancias patrimoniales que en su caso pudieran producirse no se encontrarían amparadas por la excepción de gravamen que el artículo 33.3,b) de la Ley del Impuesto establece para la coloquialmente denominada plusvalía del muerto. 2.^a. Deberá tenerse en cuenta —en caso de que el valor de adquisición fuera superior al de transmisión— lo dispuesto en el artículo 33.5,c) de la Ley del Impuesto, esto es: no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por acto *inter vivos* o a liberalidades. Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley General Tributaria (BOE del día 18)».

Estas diferencias de criterio entre la Dirección General de Tributos, el Tribunal Económico Administrativo Regional y la Abogacía del Estado, y el Tribunal Superior de Justicia de Galicia venían provocando una constante presentación de recursos contencioso-administrativos que el Alto Tribunal resolvía favorablemente, con la excepción ya mencionada.

3. RESOLUCIÓN DEL TEAR GALICIA DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2014

El Tribunal Económico Administrativo Regional, por resolución de 15 de septiembre de 2014, que se dicta para resolver la reclamación económico-administrativa contra acuerdo de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación en Vigo de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, desestimatoria de recurso de reposición presentado contra liquidación provisional practicada por el IRPF del ejercicio 2012 con ocasión de un pacto de mejora formalizado en escritura pública el día 29 de noviembre de 2012, por el que unos padres transmiten la propiedad de un inmueble a su hija, concluye: «(R)esulta de aplicación lo dispuesto en el párrafo b) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pues bien, dado que el pacto de mejora es una institución propia del Derecho civil gallego, y teniendo

también en cuenta que las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia dictadas en esta materia son únicamente recurribles, si acaso, ante el Tribunal Supremo mediante la interposición del recurso de casación en interés de Ley establecido en el artículo 100 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, y que dicho criterio ya viene siendo mantenido por dicho Tribunal, al menos desde el año 2006, sin que la Administración autora de estas liquidaciones por IRPF, esto es, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, haya promovido recurso alguno contra el reiterado criterio del TSJ, con el fin de evitar a los interesados un peregrinaje por las distintas instancias revisoras para ver satisfechas sus pretensiones, este Tribunal ha decidido modificar el criterio que había venido manteniendo hasta la fecha, asumiendo lo argumentado por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia. En consecuencia, de acuerdo con lo expuesto, y dado que la transmisión realizada por los hoy reclamantes lo ha sido en virtud de «pacto de mejora», no ha dado lugar a ninguna ganancia o pérdida patrimonial a efectos del IRPF, por lo que procede anular la resolución del recurso de reposición y la liquidación provisional de la que deriva».

Esta resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional parecía haber zanjado definitivamente la cuestión³⁶ porque quedaba acreditado que las adquisiciones mediante pactos sucesorios tributan únicamente para el mejorado-adquirente por el Impuesto de Sucesiones³⁷. Sin embargo, después de haberse dictado la STSJG de 29 de octubre de 2014, que se pronunció en el mismo sentido de las sentencias precedentes del mismo órgano al estimar que la apartación que se había realizado por unos padres en favor de su hija mediante escritura pública de 28 de diciembre de 2009, por ser un negocio jurídico *mortis causa*, debía recibir el trato de lo sucesorio tributando por el Impuesto de Sucesiones y no por IRPF, el 29 de enero de 2015, la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, interpuso recurso de casación en interés de ley ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo.

4. STS DE 9 DE FEBRERO DE 2016

La STS de 9 de febrero de 2016, después de hacer una exhaustiva exposición de las posiciones mantenidas, por un lado, por la representación del particular apartante y por el Ministerio Fiscal, respaldada por abundante jurisprudencia sobre la materia y, por otro lado, por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, confirma la doctrina jurisprudencial mantenida desde el año 2006 según la cual la transmisión lucrativa por causa de muerte producida por apartación, y también por pacto de mejora, aunque la entrega de bienes tenga lugar en vida del causante, no genera ganancia o pérdida patrimonial por aplicación del artículo 33.3.b de la LIRPF.

5. TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO DE SUCESIONES

El mejorante-transmitente, así como el apartante, queda excluido de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el concepto de incremento patrimonial, pues al igual que en la sucesión ese incremento no existe porque el sujeto pasivo está muerto, tampoco se da en los pactos sucesorios de apartación ni de mejora, negocios jurídicos de naturaleza sucesoria en los que la adquisición de los bienes tiene lugar en virtud de un título sucesorio, tal como se plasma en la STSJ de Galicia de 22 de julio de 2013, Fundamento de Derecho 2.º, referida a un pacto de mejora con entrega de bienes celebrado el 22 de abril de 2010 entre un matrimonio y su hijo, por el que le transmitieron varios inmuebles: «*Non é, coma sostén a administración, unha disposición equiparable a unha donación inter vivos, senón que, polo xogo da competencia da CCAA en materia de dereito civil* (art. 149.1.8.º CE), esta institución (pacto de mellora con entrega de bens) é un pacto sucesorio que atribúe a propiedade dos bens e produce o devengo do imposto de sucesións (DX Tributos consulta V0001-07) e, en consecuencia, está dentro dos márxenes do artigo 33.3.b Lei 35/2006 e, en consecuencia, non xera unha ganancia patrimonial».

La STS de 9 de febrero de 2016 ha venido a confirmar esta doctrina jurisprudencial al señalar, en su Fundamento de Derecho 4.º: «los pactos sucesorios (...) son adquisiciones patrimoniales lucrativas consecuencia de un negocio jurídico por causa de muerte de la persona; sin que su naturaleza jurídica sufra porque el efecto patrimonial se antice a la muerte del causante, que constituye, como no puede ser de otra forma en los negocios *mortis causa*, la causa del negocio», y sin que, por ello, quepa descartar la inclusión de los pactos sucesorios en el supuesto de exención tributaria en el IRPF del artículo 33.3.b) de la Ley reguladora de este impuesto porque, «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», con la consiguiente exoneración impositiva en el IRPF.

A) *Momento del devengo del impuesto*

En cuanto al momento del devengo del Impuesto de Sucesiones, será diferente según el pacto de mejora sea con o sin entrega de bienes. En el caso de pacto de mejora con entrega de bienes³⁸, el momento del devengo será el día en que tenga lugar el otorgamiento del pacto sucesorio, conforme al artículo 24.1 de la LISD³⁹, que normalmente coincidirá con el de otorgamiento de la escritura pública, porque es en ese momento cuando el mejorado adquiere la propiedad de los bienes adjudicados, al tiempo que se origina un simultáneo devengo de

posibles plusvalías para el mejorante en su IRPF que, sin embargo, quedarán exentas de tributar por el IRPF por incluirse como un supuesto de exención de los recogidos por el artículo 33.3.b) de la LIRPF⁴⁰. En cuanto al pacto de mejora sin entrega de bienes, el momento del devengo del Impuesto de Sucesiones será el día del fallecimiento del mejorante⁴¹ por razón de ser el pacto de mejora un supuesto de adquisición *mortis causa* de determinados bienes.

B) Adición de bienes al caudal hereditario

Asimismo, en nuestra opinión, es preciso atender a las reglas contenidas en el artículo 11 LISD sobre la necesaria adición de bienes al caudal hereditario en las adquisiciones *mortis causa* a los efectos de la determinación de la participación individual de cada causahabiente. Según esta norma se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba en contrario, así como los bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso por algún sucesor, los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o cualquier otro derecho vitalicio.

C) Acumulación de disposiciones inter vivos a título gratuito

Por último, resulta especialmente relevante una alusión a lo dispuesto en el artículo 30 LISD sobre acumulación de donaciones, que también se aplicará a los pactos sucesorios y, entre ellos, al pacto de mejora. Permite determinar si el mejorado —descendiente o adoptado incluido en el Grupo II del artículo 6.2 del Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio⁴²— puede acogerse al beneficio fiscal del 100% de deducción en la cuota del Impuesto de Sucesiones cuando la transmisión que tiene lugar con el pacto sucesorio no traspase los límites fijados por el artículo 2.1 de la Ley 13/2015, de 24 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas⁴³ para el cumplimiento de los objetivos incluidos en la Ley 12/2015, de 24 de diciembre, de Presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2016⁴⁴, cuya entrada en vigor se produjo el pasado 1 de enero de 2016⁴⁵, y que quedaron concretados en los siguientes términos: «adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 años o más y menores de 25, 900.000 euros, menos 100.000 euros por cada año mayor de 21 hasta 24; de 25 años o más, (...) 400.000 euros».

La acumulación, tiene por objeto evitar que pueda eludirse la progresividad del Impuesto de Sucesiones, efecto que provocaría el fraccionamiento de las disposiciones a título lucrativo. En cambio, al realizarse la acumulación todas las donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una única transmisión sujeta a la liquidación del Impuesto de Sucesiones. La misma regla se aplicará a las donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables acumulables a la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario siempre que el plazo que medie entre esta y aquellas no exceda de cuatro años. También se producirá la acumulación de todos los pactos sucesorios pero, a diferencia de los plazos fijados legalmente para las donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables, las transmisiones que tengan lugar por pacto sucesorio se acumularán cualquiera que sea el tiempo en que se hayan realizado dada su virtualidad sucesoria⁴⁶. A pesar de que la resolución de la DGT de 17 de octubre de 2013⁴⁷ es contraria a tal acumulación, lo cierto es que en la práctica al liquidarse el Impuesto de Sucesiones se acumulan en su totalidad los pactos sucesorios otorgados por un mismo contribuyente a favor de un mismo adquirente sin límite temporal.

VI. CONCLUSIONES

I. El pacto de mejora constituye un pacto *de sucedendo* por el que se efectúa una disposición por el mejorante en favor del mejorado, que en el ámbito del Derecho civil territorial gallego será necesariamente un hijo o descendiente o una pluralidad de ellos, que puede ir o no acompañada de la entrega de bienes a este último.

A pesar de realizarse en vida de las partes, en nuestra opinión, se trata de un negocio jurídico *mortis causa* por cuanto que contiene disposiciones referidas a la ordenación sucesoria del causante entre sus descendientes, asignándoles bienes concretos. El objeto del pacto de mejora no es, pues, una cuota parte del caudal relicto, como podía ser por virtud de la LDCG 4/1995 o es la mejora en el Código Civil sino que, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 214 LDCG 2/2006, podrán ser uno o varios bienes concretos y determinados en el momento de la celebración del pacto sucesorio, cuando sea con entrega de bienes de presente, o en un momento posterior, ya sea el del óbito del mejorante o el que hayan convenido las partes, cuando sea sin entrega de bienes.

II. Los pactos sucesorios se circunscriben al ámbito familiar. En concreto, el pacto de mejora ha de celebrarse entre ascendientes y descendientes, sin necesidad de que estos últimos sean legitimarios, condición que, sin embargo, se exige al apartado.

III. Asimismo, entendemos que cabe predicar la gratuitad del pacto de mejora tanto si no incluye la imposición de un gravamen al mejorado cuanto si este debe cumplir una obligación, ya sea en favor del propio instituyente, ya sea en favor de un tercero⁴⁸, característica que comparte con el pacto sucesorio de apartación. En nuestra opinión, la obligación de hacer que el mejorante imponga al mejorado no convierte el negocio gratuito en negocio oneroso, tan solo lo modaliza, del mismo modo que el testamento «a favor de quien cuide al testador» del artículo 203.2 LDCG 2/2006, en el que las atenciones y cuidados al testador simplemente modalizan las disposiciones que este haya realizado. Por otro lado, no podemos olvidar que el artículo 245.2.º LDCG 2/2006 incluye conjuntamente con las donaciones hechas a los legítimarios, que son de carácter esencialmente lucrativo, las mejoras pactadas con ellos, para establecer que unas y otras se imputarán al pago de la legítima de los descendientes salvo disposición en contrario del causante. Igualmente, el artículo 251.2 LDCG 2/2006 señala que si en la herencia no hubiera bienes suficientes para el pago de las legítimas procederá la reducción de lo recibido por pactos sucesorios y, entre ellos, cabría entender incluido el pacto de mejora, si las reducciones de legados y donaciones inoficiosas no fueran suficientes.

III. Desde la STSJ de Galicia de 22 de marzo de 2006, los pactos sucesorios de mejora y apartación deben recibir el trato de lo sucesorio, declarando el Alto Tribunal reiteradamente la no sujeción en el IRPF de la ganancia o pérdida patrimonial que pudieran ponerse de manifiesto en estos negocios sucesorios que, en consecuencia, deben tributar por el Impuesto de sucesiones. No obstante, las resoluciones de la DGT han venido reflejando siempre el criterio opuesto, por entender que al producirse la transmisión de bienes por un acto *inter vivos* y no en el momento del fallecimiento del causante, de generarse ganancias patrimoniales con la adjudicación, estas no estarían incluidas en la excepción de gravamen del artículo 33.3.b) de la Ley del IRPF y, por tanto, deben tributar por este impuesto. Ni siquiera tras la resolución del TEAR de Galicia de 15 de septiembre de 2014, que modificó el criterio que había venido manteniendo hasta la fecha sobre la tributación de los pactos sucesorios, asumiendo lo argumentado por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, la DGT varió su postura, quizás esperando el pronunciamiento del Tribunal Supremo en el recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Administración General del Estado contra STSJ de 29 de octubre de 2014.

La STS de 9 de febrero de 2016 resuelve definitivamente la cuestión de la tributación de los pactos sucesorios al hacer suya la doctrina sentada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia considerando que la apartación gallega, y también el pacto de mejora, constituyen negocios sucesorios por virtud de los cuales tiene lugar una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, incluida en el artículo 33.3.b) de la LIRPF, por entender que tal transmisión no genera una ganancia o pérdida patrimonial.

ÍNDICE DE RESOLUCIONES JUDICIALES

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- STJUE de 3 de septiembre de 2014

TRIBUNAL SUPREMO

- STS de 9 de febrero de 2016

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

- STSJ de Galicia de 17 de junio de 2005
- STSJ de Galicia de 22 de marzo de 2006
- STSJ de Galicia de 13 de junio de 2006
- STSJ de Galicia de 26 de mayo de 2010
- STSJ de Galicia de 30 de enero de 2012
- STSJ de Galicia de 16 de julio de 2012
- STSJ de Galicia de 24 de septiembre de 2012
- STSJ de Galicia de 27 de noviembre de 2012
- STSJ de Galicia de 23 de enero de 2013
- STSJ de Galicia de 6 febrero de 2013
- STSJ de Galicia de 27 de febrero de 2013
- STSJ de Galicia de 19 de junio de 2013
- STSJ de Galicia de 3 de julio de 2013
- STSJ de Galicia de 25 de septiembre de 2013
- STSJ de Galicia de 2 de octubre de 2013
- STSJ de Galicia de 9 de octubre de 2013
- STSJ de Galicia de 20 de noviembre de 2013
- STSJ de Galicia de 2 de abril de 2014
- STSJ de Galicia de 8 de octubre de 2014
- STSJ de Galicia de 15 de octubre de 2014
- STSJ de Galicia de 29 de octubre de 2014
- STSJ de Galicia de 5 de noviembre de 2014
- STSJ de Galicia de 26 de noviembre de 2014
- STSJ de Galicia de 28 de enero de 2015
- STSJ de Galicia de 18 de febrero de 2015
- STSJ de Galicia de 4 de marzo de 2015
- STSJ de Galicia de 11 de marzo de 2015

AUDIENCIA PROVINCIAL

- SAP de A Coruña de 2 de marzo de 2012

BIBLIOGRAFÍA

- ALBALADEJO GARCÍA, M. (1958). *El negocio jurídico*. Barcelona: Bosch.
- ALBALADEJO GARCÍA, M. y DÍAZ ALABART, S. (2006). *La donación*. Madrid: Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España.
- ASÚA GONZÁLEZ, C. I. (1996). Las formas de designar sucesor en bienes. El artículo 27 de la Ley de Derecho civil foral del País Vasco. *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 22.
- BUSTO LAGO, J. M. (2011). Xurisprudencia civil. Sucesión hereditaria. Dereito civil de Galicia. Pacto de mellora. *Revista Xurídica Galega*, núm. 73.
- CARDONA GUASCH, O. (2014). La sucesión contractual en Cataluña, Baleares y Galicia. En: O. Monje Balmaseda (coord.), *El patrimonio sucesorio. Reflexiones para un debate reformista*, Tomo II. Madrid: Dykinson.
- CASTÁN TOBEÑAS, J. (1978). *Derecho civil español común y foral, Tomo VI, Derecho de sucesiones*, vol. 3.º, (8.ª ed. revisada y puesta al día por J. L. DE LOS MOZOS). Madrid: ed. Reus.
- CASTÁN VAZQUEZ, J. M. (1964). Notas sobre la sucesión contractual en el Derecho español. *Anuario de Derecho civil*, vol. XVII, núm. 2.
- DÍEZ-PICAZO, L. (1996). *Fundamentos del Derecho civil patrimonial. Tomo I. Introducción. Teoría del contrato*. Madrid: Civitas.
- DORAL GARCÍA DE PAZOS, J. A. (1973). Titularidad y patrimonio hereditario. *Anuario de Derecho civil*, vol. XXVI, núm. 2.
- ESPEJO LERDO DE TEJADA, M. (1999). *La sucesión contractual en el Código Civil*. Sevilla: Universidad de Sevilla.
- ESPÍN ALBA, I. (1999). Instituciones interpretativas e integradoras. *Manual de Derecho civil gallego*. Madrid: Colex.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (2014). Los pactos sucesorios del Derecho civil de Galicia desde la perspectiva tributaria. *Dereito. Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela* [En línea], vol. 23, núm. 1, disponible en <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4749593>, 4 de marzo de 2015.
- GUTIÉRREZ ALLER, V. (1997). *Réxime económico-familiar e sucesorio na Lei de Dereito civil de Galicia*. Vigo: Ir Indo.
- GARCÍA RUBIO, M. P. y HERRERO OVIEDO, M. (2011). Pactos sucesorios en el Código Civil y en la Ley de Derecho civil de Galicia. En: M. C. Gete-Alonso y Calera (dir.), *Tratado de Derecho de sucesiones*, Tomo I. Cizur Menor: Civitas Thomson Reuters.
- IMAZ ZUBIAUR, L. (2006). *La sucesión paccionada en el Derecho civil vasco*. Barcelona: Marcial Pons.
- JORDANO BAREA, J. B. (1962). El testamento. *Revista de Derecho notarial*, núm 37-39.
- JUÁREZ GONZÁLEZ, J. M. (2014). El Impuesto de Sucesiones y Donaciones tras la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014. *El Notario del siglo XXI*, núm. 58.

- LACRUZ BERDEJO, J. L. (1992). *Estudios de Derecho privado común y foral, Tomo II, Obligaciones y sucesiones*. Barcelona: Centro de Estudios registrales y José M.ª Bosch (ed.).
- LACRUZ BERDEJO, J.L. y SANCHO REBULLIDA, F. (1971). *Derecho de sucesiones. Tomo I. Parte general. Sucesión voluntaria*. Barcelona: Bosch.
- LOIS PUENTE, J.M. (2007). Comentario a la Sección 4.^a. De la apartación. En: J.M. Cora Guerreiro y otros (coord.), *Derecho de sucesiones y régimen económico familiar de Galicia. Comentarios a los Títulos IX y X y a la Disposición Adicional 3.^a de la Ley 2/2006, de 14 de junio, y a la Ley 10/2007, de 28 de junio*, vol. I. Madrid: Consejo General del Notariado.
- LORENZO MERINO, F. J. (2002). Nota a la SAP de A Coruña de 11 de octubre de 2001, ponente FERNÁNDEZ-PORTO GARCÍA. *Revista Xurídica Galega*, núm. 34.
- MERINO HERNÁNDEZ, J. L. (1987). Artículos 89 a 118 de la Compilación de Aragón. En: M. Albaladejo García (dir.), *Comentarios al Código Civil y Compilaciones forales*, Tomo XXXIV, vol. 1.^o. Madrid: Edersa.
- MUÑO FIDALGO, L. y SÁNCHEZ CARBALLO, J. L. (1996). Comentarios del pacto de mejora. *Derecho de sucesiones de Galicia. Comentarios al Título VIII de la Ley de 24 de mayo de 1995*. Madrid: Consejo General del Notariado.
- O'CALLAGHAN, X. (2007). *Compendio de Derecho civil*, Tomo V. Madrid: Dijusa.
- PELAYO HORE, S. (1967). Los pactos sucesorios en la Compilación de Aragón. *Anuario de Derecho civil*, vol. XX, núm. 4.
- PRADA GONZÁLEZ, J. M. (1965). La onerosidad y gratuitad de los actos jurídicos. *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, núm. XVI.
- PUIG BRUTAU, J. (1983). *Fundamentos de Derecho civil*, Tomo V, vol. III. Barcelona: Bosch.
- REBOLLEDO VARELA, A. L. (2008). Comentario a la Sección 4.^a. De la apartación. En: A. L. Rebollo Varela (coord.), *Comentarios a la Ley de Derecho civil de Galicia. Ley 2/2006, de 14 de junio*. Cizur Menor: Thomson Aranzadi.
- Comentarios al Capítulo III. De los pactos sucesorios. En: A.L. Rebollo Varela (coord.), *Comentarios a la Ley de Derecho civil de Galicia. Ley 2/2006, de 14 de junio*. Cizur Menor: Thomson Aranzadi.
- RIVERA FRADE, M. D. (2013). Jurisprudencia sobre la fiscalidad de los pactos sucesorios. *Ponencia inédita presentada en las Jornadas sobre fiscalidad de los pactos sucesorios y comprobación de valores*, organizadas por el Colegio de Economistas de Galicia, Santiago de Compostela 23 y 24 de septiembre de 2013.
- ROCA SASTRE, R. M. (2009). *Estudios de Derecho privado, Tomo II Sucesiones*. Cizur Menor: Thomson Reuters.
- VISMARA, G. (1941). *Storia dei patti successori*, Tomo Primo, vol. LXVII. Milán: Società editrice «vita e pensiero».
- VV.AA (2003). III Congreso de Dereito Galego, A Coruña, de 27 a 29 de noviembre de 2002. *Foro Galego*, núms. 191-192.

NOTAS

¹ Omitimos intencionadamente toda referencia a los problemas de interpretación que genera la expresión «admisibles conforme al derecho», que plantea el dilema de si esta enumeración es *numerus clausus* o *apertus*, por considerar que excede del objeto de este trabajo.

² Señala VISMARA, 1941, pp. 2-3, que los dos elementos esenciales de los pactos sucesorios son la bilateralidad y que son actos a causa de muerte al decir «*primo elemento essenziale del patto successorio è dunque la bilateralità; la sua natura contrattuale è fuori discussione. Il secondo elemento essenziale essa in ciò, che il patto successorio è un atto a causa di morte*». «*In quanto alla irrevocabilità, se nel patto successorio essa si presenta come naturale e immediata conseguenza della bilateralità, la storia del diritto conosce anche degliatti a causa di morte bilaterali e per tutta via revocabili*».

³ Plantea PELAYO HORE, 1967, pp. 826-828, múltiples problemas que se presentan a la hora de determinar la naturaleza jurídica de los pactos sucesorios, siendo el primero el decidir si se trata de un negocio *inter vivos* o *mortis causa*: «Si son actos *mortis causa* aquellos que producirán sus efectos solamente después de la muerte del *de cuius*, habrá que catalogar como *mortis causa* los pactos de *sucedendo* y de *non succedendo* y, por el contrario, considerar como *inter vivos* los de *hereditate tertii*, puesto que estos últimos producen sus efectos a partir de la muerte del tercero, pero viviendo todavía quienes los concertaron». También considera la posibilidad de pactos en los que el beneficiado haya de hacer una contraprestación, en cuyo caso el pacto sucesorio sería a título oneroso y, puesto que esa contraprestación habría de ser satisfecha en vida del *de cuius*, ese pacto sucesorio sería un acto *inter vivos* y no *mortis causa*.

⁴ Este aspecto contractual o paccionado de los pactos sucesorios ha llevado a algunos autores a plantearse la posible aplicación del Derecho de obligaciones a los mismos. Desecha ESPEJO LERDO DE TEJADA, 1999, pp. 31-32, la posible consideración del pacto sucesorio como un contrato sinalagmático en el que existan obligaciones para ambas partes, porque la contraprestación que se pueda imponer al beneficiado por el pacto no desvirtúa su consideración de tal, siendo buena muestra de ello los casos regulados por los Derechos civiles de las Comunidades Autónomas. En el mismo sentido, MERINO HERNÁNDEZ, 1987, p. 153, al señalar que «pese a provenir en su origen del campo del Derecho de obligaciones, y pese a sus profundas relaciones con la materia contractual, el pacto sucesorio tiene una naturaleza claramente sucesoria».

⁵ Su regulación se encuentra contenida tanto en los artículos 224 y siguientes, incluidos en la sección 4.^a del Capítulo III del Título X de la LDCG 2/2006, de 14 de junio, como en los artículos 209 a 213, referidos a las disposiciones generales comunes a todos los pactos sucesorios previstos por el Derecho civil propio de Galicia. *Vid.* LOIS PUENTE, 2007, pp. 533-578, así como REBOLLEDO VARELA, 2008, pp. 962-984.

⁶ La previsión normativa de la LDCG 2/2006 para este contrato sucesorio se concreta no solo en los artículos 214 a 223, que integran tanto el pacto de mejora en general cuanto la modalidad de mejora de labrar y poseer, sino también en los artículos 209 a 213 reguladores de las disposiciones generales. *Vid.* ORDOÑEZ ARMÁN, PEÓN RAMA y VIDAL PEREIRO, 2007, pp. 395-522, así como REBOLLEDO VARELA, 2008, pp. 923-948.

⁷ Hay que tener en cuenta que, de conformidad con los artículos 209 a 213 LDCG 2/2006, reguladores de las disposiciones generales comunes a todos los pactos sucesorios, solo pueden otorgarse por quienes sean mayores de edad con plena capacidad de obrar, en escritura pública, requisito de forma *ad solemnitatem*, siendo admisible su otorgamiento por poder especial que contenga todos los elementos esenciales del negocio sucesorio que se celebre, cuyas estipulaciones, cuando hagan referencia explícita a instituciones consuetudinarias gallegas, deberán interpretarse conforme a los usos y costumbres locales, aplicables en defecto de ley, a la que deberá acudirse cuando no sea posible averiguar cuál sea la voluntad de los otorgantes del concreto pacto sucesorio, lo cual, por otra parte, proporcionará seguridad jurídica y evitará toda posible desigualdad que siempre genera la aplicación de este tipo de normas, diferentes de unos lugares a otros.

⁸ En este sentido, señala IMAZ ZUBIAUR, 2006, p. 266, que «el pacto sucesorio abarca y unifica, en vida del causante, todo el proceso que tiene lugar tras la muerte del *de cuius* cuando la sucesión ha sido ordenada por testamento o por ley: en efecto, las fases correspondientes a la designación, vocación, delación y aceptación hereditarias quedan reemplazadas, en virtud del contrato sucesorio, por el consenso entre instituyente e instituido en torno a la designación y consiguiente atribución sucesoria con la que favorece el primero al segundo».

⁹ Señala JORDÁNO BAREA, 1962, pp. 98-99, que la revocabilidad no se da normalmente en los pactos o contratos sucesorios, y que cuando se da es por «razones puramente históricas o consuetudinarias que, en realidad, hacen posible el otorgamiento de verdaderas disposiciones de última voluntad bajo forma contractual o paccionada». En definitiva, justifica la revocabilidad de los pactos sucesorios cuando funcionan como actos de última voluntad.

¹⁰ La generalidad de la doctrina señala la existencia de tres tipos de pactos sucesorios, a saber, el pacto de institución, el pacto de renuncia y el pacto sobre la herencia de un tercero. Entre otros, cabe referirse a VISIMARA, 1941, p. 4, habla de «*patti successori positivi*, *patti successori rinunciativi*, e *patti successori dispositivi*»; ROCA SASTRE, 2009, pp. 392-393; PUIG BRUTAU, 1983, pp. 360-361; CASTAN TOBEÑAS, 1978, pp. 265-268 y O'CALLAGHAN, 2007, pp. 356-357. En particular, entendemos que los pactos sucesorios de institución son los negocios jurídicos bilaterales *mortis causa* en los que se dispone la institución de heredero o la asignación de bienes concretos, con la posible inclusión de concretas cargas u obligaciones que haya de cumplir el beneficiario contractual respecto del adjudicante, no revocables por voluntad unilateral de cualquiera de las partes. Por otro lado, en el pacto de renuncia el legitimario desiste anticipadamente de su derecho sucesorio a través del contrato que celebra con el causante y en el pacto sobre la herencia de un tercero, los otorgantes celebran un contrato en el que fijan determinadas estipulaciones dispositivas de la herencia de un tercero que todavía no ha fallecido y que no interviene en el pacto, al que uno de ellos, al menos, espera suceder a título de heredero. En relación con este último, cabe señalar que, a pesar de que la mayoría de la doctrina, con buen criterio, no considera este negocio como un verdadero pacto sucesorio, debido a que no sirve para ordenar la sucesión del causante, la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho civil vasco lo incluye en su artículo 100.2.

¹¹ Lo mismo ocurre con la apartación que, siendo un negocio jurídico *mortis causa*, en el que los futuros legitimarios se excluyen voluntariamente de la futura sucesión, produce efectos *inter vivos* (esa autoexclusión de la legítima se produce a cambio de la transmisión de un bien o derecho), conforme al artículo 224 LDCC 2/2006. También en Cataluña, con los heredamientos, que producen determinados efectos en vida del otorgante del pacto, según los artículos 431-25 y 431-30 Ley 10/2008, de 10 de julio, del Libro Cuarto del Código civil de Cataluña, relativo a las sucesiones y en Aragón, con la institución de presente de heredero universal, por la que el instituido adquiere todos los derechos de que sea titular el instituyente al otorgamiento del pacto, de acuerdo con el artículo 389.1 Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba, con el título de «Código de Derecho Foral de Aragón», el Texto Refundido de la Leyes civiles aragonesas.

¹² DORAL GARCÍA DE PAZOS, 1973, p. 449, había señalado el especial interés que «ofrecen los negocios *mortis causa* con estructura y eficacia de *inter vivos*, así como la recíproca influencia del régimen jurídico del Derecho de obligaciones respecto del sucesorio».

¹³ En opinión de ESPEJO LERDO DE TEJADA, 1999, p. 106, los criterios aportados por LACRUZ para aproximarse a la distinción entre actos *inter vivos* y *mortis causa*, aunque valiosos, no son definitivos dada la indefinición del negocio *mortis causa* en nuestro sistema legal.

¹⁴ Hay que tener en cuenta que en el pacto de mejora, el fenómeno sucesorio ve alterado el orden de las diferentes fases que lo integran, al producirse la vocación y delación de la herencia, así como su aceptación, con anterioridad a la apertura de la sucesión del mejorante, que tendrá lugar con su fallecimiento.

¹⁵ En cambio, GARCÍA RUBIO y HERRERO OVIEDO, 2011, p. 1297, entienden que solo es pacto sucesorio de mejora aquel en que el mejorante se reserva las facultades dispositivas y no hay entrega de bienes, porque «el contrato estará versando sobre un objeto

verdaderamente sucesorio, el montante aleatorio en que consiste toda herencia. En caso contrario estaremos simplemente ante un contrato *inter vivos* aunque con efectos diferidos a la muerte del mejorante».

¹⁶ En este sentido, JORDANO BAREA, 1962, p. 61.

¹⁷ En este sentido, ASÚA GONZÁLEZ, 1996, p. 216, afirma que el adquirente de presente no es un sucesor en vida, porque el fenómeno sucesorio se produce por el hecho de la muerte y después de la muerte. Del mismo parecer, IMAZ ZUBIAUR, 2006, p. 233.

¹⁸ En contra, ORDOÑEZ ARMÁN, PEÓN RAMA y VIDAL PEREIRO, 2007, p. 345, no circunscriben los pactos sucesorios al ámbito familiar y defienden la posibilidad de celebrar un pacto sucesorio con un extraño.

¹⁹ Son muchos los autores que tradicionalmente han venido defendiendo la importancia social que tiene el pacto sucesorio en orden a la conservación y transmisión del patrimonio familiar. Entre otros, MERINO HERNÁNDEZ, 1987, p. 155; ROCA SASTRE, 2009, pp. 398-399 y CASTÁN VAZQUEZ, 1964, p. 373.

²⁰ Respecto de la casa aragonesa escribía LACRUZ BERDEJO, J. L., 1992, pp. 385-386, que «es precisamente en los institutos familiares (con ciertas excepciones) y sucesorios donde la visión campesina ha preponderado sobre el Derecho urbano de la economía dineraria, crediticia y mercantil. Lo que se conserva en los Derechos de fero son, más o menos, los mismos institutos que en su tiempo se crearon para regular la vida y la continuidad de una familia rural, y que probablemente nacieron en el momento en que, al disminuir la cohesión del primitivo grupo de parientes y configurarse el derecho de propiedad conforme al modelo romano, la conveniencia de conservar íntegra la fortuna familiar determina que por ley o por costumbre se conceda al individuo amplia libertad para distribuir sus bienes; florezcan paralelamente formas adecuadas de disposición *mortis causa*, desde los testamentos de mancomún y los pactos sucesorios, hasta la herencia de confianza y la fiducia para elegir heredero; y se asegure la situación de cónyuge viudo por medios de Derecho de familia. Todas estas instituciones, creadas al servicio de un modelo familiar rural, han tenido precisamente en el agro su máximo desarrollo, al amparo de un Derecho consuetudinario riquísimo que las ha complementado e incluso reestructurado en casos, siempre con una única finalidad: la persistencia de algo que es, a la vez, una empresa agraria y un grupo familiar que se perpetúan en el tiempo: lo que en Aragón llamamos la casa, ente compuesto por una familia campesina estable y los bienes —ordinariamente una explotación agrícola o ganadera— que aseguran su permanencia; bienes que —y con ellos la soberanía doméstica— han de transmitirse íntegros a un sucesor singular».

²¹ En estos términos se expresa la STSJ de Galicia de 17 de junio de 2005, en su Fundamento de Derecho 3.º: «lo que conviene aquí remarcar es la figura de la casa, en torno a la que (...) gira la mayor parte de nuestro Derecho». En concreto, sobre la importancia que tiene el concepto de casa para entender el alcance y finalidad de determinados pactos sucesorios, como la mejora de labrar y poseer y la apartación, *vid.* ESPÍN ALBA, 1999, p. 46.

²² Así lo reflejan los datos de pactos sucesorios otorgados en el ámbito del Colegio notarial de Galicia durante el periodo 2006 a 2014, distinguiendo entre contratos sucesorios sin y con transmisión de bienes de presente, sin poder precisar qué concreto pacto sucesorio se ha otorgado en cada caso: Año 2006: Contratos sucesorios sin transmisión de bienes de presente: 24. Contratos sucesorios con transmisión de bienes de presente: 4234. Año 2007: Contratos sucesorios sin transmisión de bienes de presente: 85. Contratos sucesorios con transmisión de bienes de presente: 3757. Año 2008: Contratos sucesorios sin transmisión de bienes de presente: 120. Contratos sucesorios con transmisión de bienes de presente: 4127. Año 2009: Contratos sucesorios sin transmisión de bienes de presente: 126. Contratos sucesorios con transmisión de bienes de presente: 5877. Año 2010: Contratos sucesorios sin transmisión de bienes de presente: 188. Contratos sucesorios con transmisión de bienes de presente: 6397. Año 2011: Contratos sucesorios sin transmisión de bienes de presente: 219. Contratos sucesorios con transmisión de bienes de presente: 6507. Año 2012: Contratos sucesorios sin transmisión de bienes de presente: 269. Contratos sucesorios con transmisión de bienes de presente:

6167. Año 2013: Contratos sucesorios sin transmisión de bienes de presente: 246. Contratos sucesorios con transmisión de bienes de presente: 6142. Año 2014: Contratos sucesorios sin transmisión de bienes de presente: 222. Contratos sucesorios con transmisión de bienes de presente: 6566. Año 2015: Contratos sucesorios sin transmisión de bienes de presente: 255. Contratos sucesorios con transmisión de bienes de presente: 7089.

²³ En el mismo sentido, ALBALADEJO GARCÍA, 1958, p. 71.

²⁴ Según LORENZO MERINO, 2002, p. 80, tampoco resulta fácil encuadrar la apartación porque, aunque en su virtud el apartado recibe unos bienes concretos en vida del apartante a cambio de renunciar definitivamente a su condición de legitimario, verdaderamente para el apartante no hay acrecimiento patrimonial y la renuncia del apartado a esa expectativa legitimaria únicamente aproximaría esta figura a una donación onerosa.

²⁵ En este sentido, BUSTO LAGO, 2011, p. 88, defiende que la imposición de condiciones o cargas modales al mejorado no desnaturalizan «el carácter esencialmente gratuito del pacto de mejora». En contra, ORDOÑEZ ARMÁN, PEÓN RAMA y VIDAL PEREIRO, 2007, p. 430.

²⁶ En este sentido y en relación a las donaciones onerosas, ALBALADEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART, 2006, p. 469.

²⁷ En opinión de CARDONA GUASCH, 2014, p. 1472, la tipificación en el artículo 218 LDCG 2/2006, como causas de ineficacia del pacto de mejora, de las causas de desheredación, indignidad, la conducta gravemente injuriosa o vejatoria y la ingratitud, en el supuesto de que hubiese habido entrega de bienes, confirman su naturaleza gratuita.

²⁸ No así respecto del pacto de apartación, pudiendo consultarse las STSJ de Galicia de 13 de junio de 2006, ponente SELLES FERREIRO, JUR 2007, marg. 208525; STSJ de 30 de enero de 2012, ponente GÓMEZ y DÍAZ-CASTROVERDE, JUR 2012, marg. 59769; la fundamental STSJ de 24 de septiembre de 2012, ponente RIVERA FRADE, JT 2012, marg. 1130; y las más recientes STSJ de 23 de enero de 2013, ponente FERNÁNDEZ LEICEAGA, JUR 2013, marg. 56863; STSJ de 19 de junio de 2013, ponente SELLES FERREIRO, JT 2013, marg. 1488; STSJ de 3 de julio de 2013, ponente RIVERA FRADE, JT 2013, marg. 1497, STSJ de 25 de septiembre de 2013, ponente, SELLES FERREIRO, JUR 2013, marg. 318591 y STSJ de 29 de octubre de 2014, ponente NUÑEZ FIANO, JUR 2015, marg. 29218.

²⁹ Se trata de una disposición legal de carácter imperativo.

³⁰ A este respecto es importante señalar que, conforme al artículo 3.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se determina como hecho imponible de este impuesto la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Asimismo, es de resaltar lo dispuesto por el artículo 6.4 Ley 35/2006, de 28 de noviembre y el artículo 4 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que establecen que un mismo hecho imponible no puede tributar por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y lo previsto por el artículo 11.b del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, por virtud del cual se establece que son títulos sucesorios a los efectos del impuesto de sucesiones los contratos o pactos sucesorios. Por último, es necesario tener en cuenta que el artículo 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determina como objeto de este impuesto las ganancias y pérdidas patrimoniales del contribuyente, que concreta en el artículo 33.1, para en el artículo 33.3 decir que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

³¹ En las presentes páginas únicamente abordaremos la tributación que genera el otorgamiento de un pacto de mejora sin que nos detengamos a considerar la trascendencia tributaria que la ineffectuación o revocación del mismo pueda provocar en orden a una posible devolución del Impuesto de Sucesiones previamente pagado, para lo que habría que acudir a lo dispuesto por el artículo 57 RDL 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Sobre el particular, *vid.* la Resolución de la DGT de 22 de septiembre de 2010 (V2102-10) sobre un pacto de mejora revocado por incumplimiento de obligaciones por la mejorada, lo

que no solo no genera devolución del Impuesto de Sucesiones pagado por esta, sino que los padres, que recuperan la propiedad de la vivienda que le habían transmitido vía negocio sucesorio, tendrían que pagar el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

³² En concreto, la STSJ de Galicia de 13 de junio de 2006, STSJ de Galicia de 26 de mayo de 2010, STSJ de Galicia de 16 de julio de 2012, STSJ de Galicia de 24 de septiembre de 2012, STSJ de Galicia de 23 de enero de 2013 y STSJ de Galicia de 19 de junio de 2013, entre otras.

³³ Según RIVERA FRADE, 2013, p. 8, constituía un error porque el argumento final de la sentencia no coincidía ni con el propio texto de la sentencia ni con la doctrina de la Sala.

³⁴ Este criterio es el de la STSJ de Galicia de 2 de octubre de 2013, STSJ de Galicia de 9 de octubre de 2013, STSJ de Galicia de 20 de noviembre de 2013, STSJ de Galicia de 2 de abril de 2014, STSJ de Galicia de 8 de octubre de 2014, STSJ de Galicia de 15 de octubre de 2014, STSJ de Galicia de 29 de octubre de 2014, STSJ de Galicia de 5 de noviembre de 2014, STSJ de Galicia de 26 de noviembre de 2014, STSJ de Galicia de 28 de enero de 2015, STSJ de Galicia de 18 de febrero de 2015, STSJ de Galicia de 4 de marzo de 2015, STSJ de Galicia de 4 de marzo de 2015, y STSJ de Galicia de 11 de marzo de 2015.

³⁵ En el mismo sentido, la Resolución de la Dirección General Tributos de 4 de septiembre de 2013 (V2643-13), de 9 de diciembre de 2013 (V3558-13), de 5 de agosto de 2010 (V1854-10) y la de 6 de junio de 2011 (V1438-11), que se dicta en contestación a un consultante y su cónyuge, de vecindad civil gallega, que tienen la intención de otorgar un pacto de mejora con entrega de bienes, en concreto, el pleno dominio de un inmueble, a favor de un hijo.

³⁶ El 12 de septiembre de 2014 el Grupo parlamentario popular de Galicia había presentado ante la Mesa del Parlamento una Proposición No de Ley para su debate en Pleno (núm. registro 27302) que finalmente quedó redactada, con la aprobación por unanimidad de todos los grupos parlamentarios en la sesión del día 11 de noviembre de 2014, en los siguientes términos: «*O Parlamento de Galicia insta á Xunta de Galicia a que demande da Administración tributaria estatal que teña en conta os pronunciamentos do Tribunal Superior de Xustiza de Galicia en relación coa natureza xurídica da transmisión mortis causa dos pactos sucesorios de mellora e apartación realizados ao abeiro da Lei 2/2006, do 14 de xuño, de dereito civil de Galicia, para os efectos da súa non tributación no IRPF*», cuando ya había sido dictada la resolución de 15 de septiembre de 2014 del Tribunal Económico Administrativo Regional. Por otra parte, cabe añadir que, no obstante esta resolución, lo cierto es que la Dirección General de Tributos seguía emitiendo resoluciones, tal es el caso de la de 3 de noviembre de 2014 (V2948-14), en el mismo sentido de las precedentes concluyendo que «la ganancia patrimonial que pueda producirse no se encuentra amparada por el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006, conforme al cual «se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial (...) con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente».

³⁷ Cuando el bien cedido por pacto de mejora constituyese la vivienda habitual del mejorante, el mejorado podrá solicitar la reducción en la base imponible del Impuesto de Sucesiones del valor de la vivienda habitual con arreglo al artículo 7.3 Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, y así se expresará en la propia escritura pública de otorgamiento del pacto de mejora, con el compromiso del mejorado de mantenerla en su patrimonio por un periodo de cinco años exigido legalmente. La STSJ de Galicia de 27 de febrero de 2013 admite tal posibilidad, solicitada por la mejorada de un pacto de mejora formalizado en escritura pública el día 20 de junio de 2008, en virtud del cual sus padres le cedieron el 100% de la nuda propiedad de la vivienda unifamiliar que constitúa la vivienda habitual de los cedentes, sita en el municipio de Arteixo, al reconocer «el derecho de la actora a que se le aplique la reducción por la adquisición de la vivienda habitual contemplada en el artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto, y a que una vez aplicada tal reducción se le devuelva la cuota abonada en exceso, con los intereses correspondientes».

³⁸ La apartación podríamos equipararla al pacto de mejora con entrega de bienes en lo que al momento del devengo se refiere.

³⁹ Artículo 24.1 LISD, según redacción dada por el artículo 5.2.2 Ley 62/2003, de 30 de diciembre establece que «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».

⁴⁰ En contra, FERNÁNDEZ LÓPEZ afirma que el mejorante experimenta una alteración en la composición de su patrimonio como consecuencia del pacto de mejora, por lo que se produce una sujeción al IRPF de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del bien o bienes concretos adjudicados en la mejora según resulta de los artículos 33.1 y 34 de la LIRPF, lo que se traduciría en que la ganancia patrimonial que, en su caso, resultase del negocio de transmisión no podría considerarse como uno de los supuestos de excepción de gravamen del artículo 33.3.b) LIRPF y en que la posible pérdida patrimonial no se computaría como tal (FERNÁNDEZ LÓPEZ, 2014, p. 12).

⁴¹ Por aplicación de la legislación tributaria el mejorado dispondrá de un plazo de seis meses para el pago del impuesto, de manera que si no paga en ese plazo se le impondrán los correspondientes recargos por demora, intereses y, en su caso, las sanciones que procedan.

⁴² DOG de 20 de octubre de 2011.

⁴³ La Exposición de Motivos hace una acertada referencia a los pactos sucesorios y, en particular, al pacto de mejora y apartación, para resaltar que esta medida «permitirá en un mayor grado que el actual, que aquellos que quieran entregar bienes en vida a sus descendientes como forma anticipada de la herencia a percibir se beneficien de esta reducción».

⁴⁴ DOG de 31 de diciembre de 2015.

⁴⁵ Es conveniente resaltar a este respecto que, por aplicación de la Disposición adicional segunda de la LISD —redactada por la Disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, con vigencia a partir del día 1 de enero 2015—, tras su adecuación a lo dispuesto en la STJUE de 3 de septiembre de 2014, si el mejorante reside en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo distinto de España, el mejorado contribuyente tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia de Galicia cuando se encuentre en ella el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicito situados en España y, residiendo en Galicia el mejorado, aunque no haya ningún bien o derecho situado en España; asimismo, si el mejorante es residente en Galicia, el mejorado contribuyente no residente, que sea residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrá derecho a la aplicación de la normativa gallega.

⁴⁶ En contra, FERNÁNDEZ LÓPEZ, 2014, p. 14.

⁴⁷ Consulta V3087-13 en la que el consultante, que ha adquirido bienes en el año 2005 por medio de un pacto de mejora con entrega de bienes, realiza en el año 2013 un nuevo pacto sucesorio, de apartación, existiendo identidad entre transmitente y adquirente con el pacto sucesorio anterior, plantea cuáles serán las reglas de acumulación aplicables para el pacto de mejora anterior. La contestación con carácter vinculante fue «CONCLUSIONES: Primera: La apartación y el pacto de mejora, regulados en los artículos 209 a 227 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, son pactos sucesorios y, como tales, títulos sucesorios a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Segunda: La normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones regula supuestos de acumulación aplicables a negocios jurídicos gratuitos e *“inter vivos”* (donaciones y demás transmisiones *“inter vivos”* equiparables), pero no supuestos de acumulación de títulos sucesorios. Por tanto, la adquisición de diversos bienes y derechos del mismo transmitente mediante pactos sucesorios sucesivos no supone que los pactos anteriores deban acumularse a los posteriores». En el mismo sentido, la resolución de la DGT de 30 de abril de 2014 (V1206-14): «De la

interpretación conjunta de los preceptos transcritos se deduce que el negocio jurídico objeto de consulta —pacto de mejora— es un pacto sucesorio y, como tal, título sucesorio a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ahora bien, la LISD regula supuestos de acumulación de donaciones entre sí y de donaciones a la herencia del donante, pero no supuestos de acumulación de un título sucesorio a la herencia del mejorante. Por tanto, cabe concluir que la circunstancia de que una misma persona adquiera mediante pacto de mejora y adquisición “*mortis causa*” diversos bienes y derechos del mismo transmitente no supone la posibilidad de acumulación y ello, precisamente, porque la normativa del impuesto no ha previsto tal supuesto».

⁴⁸ Resulta de particular interés su utilización por aquellos padres que tengan hijos con discapacidad, quienes serían los beneficiarios de la carga de su cuidado impuesta por el mejorante al mejorado.

(Trabajo recibido el 14-3-2016 y aceptado para su publicación el 5-4-2016)