

NUM-CONSULTA V3055-19

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 29/10/2019

NORMATIVA

Ley 29/1987 arts. 3-1-a), 5-a), 7. Reglamento (UE) nº 650/2012. RISD RD 1629/1991 art. 11-b)

DESCRIPCION-HECHOS

El consultante es nacional de Reino Unido, país en el que reside. El hijo del consultante, también nacional de Reino Unido, reside en Ibiza (España).

El hijo del consultante pretende otorgar, mediante escritura pública, un pacto sucesorio acogido al Derecho Civil de las Islas Baleares, a través del cual, constituirá a favor del consultante el usufructo vitalicio sobre el 50 por ciento de las participaciones de una sociedad mercantil española.

El pacto sucesorio que se plantea otorgar se sujetará a lo previsto en los artículos 69 y 72 a 76 del texto refundido de la compilación del derecho civil de las Islas Baleares aprobado por el Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre.

CUESTION-PLANTEADA

La sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que deberá liquidar el consultante, ¿se somete a las normas de transmisión "mortis causa" o "inter vivos"?

CONTESTACION-COMPLETA

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:

Los artículos 69 y 72 a 76 del texto refundido de la compilación del derecho civil de las Islas Baleares aprobado por el Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre (BOIB núm. 120, de 2 de octubre de 1990), por los que se regula el pacto sucesorio, establecen:

“Artículo 69.

1. La sucesión se defiende por testamento, por pacto o por disposición de la Ley.
2. El testamento y el pacto sucesorio serán válidos aunque no contengan institución de heredero o ésta no comprenda la totalidad de los bienes.”.

“Artículo 72.

1. Sólo serán válidos los pactos sucesorios otorgados en escritura pública. Los pactos sucesorios contenidos en capítulos («espólits») se rigen por las normas establecidas en el artículo 66 y en el presente Capítulo.
2. Los pactos sucesorios pueden contener cualesquiera disposiciones mortis causa, a título universal o singular, con las sustituciones, modalidades, reservas, renunciaciones, cláusulas de reversión, cargas y obligaciones que los otorgantes establezcan.

Artículo 73.

La institución podrá hacerse determinando en el propio pacto las personas llamadas a la herencia o estableciendo las reglas conforme a las cuales deba ésta deferirse en el futuro o delegando en el cónyuge la facultad de ordenar la sucesión.

Los pactos de institución pueden implicar simples llamamientos a la sucesión o contener transmisión actual de todos o parte de los bienes. Las porciones vacantes acrecerán al instituido.

La donación universal de bienes presentes y futuros equivale a institución contractual de heredero.

Artículo 74.

Los pactos sucesorios son irrevocables. Tan solo podrán ser modificados o dejados sin efecto por mutuo disenso que conste en escritura pública y por las causas enumeradas en los supuestos previstos en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 69 bis.

Los otorgados a favor de personas nacidas sólo podrán ser revocados cuando concurran las causas de desheredación legítima.

El heredamiento no quedará sin efecto por causa de preterición, sin perjuicio de que los legitimarios puedan reclamar su legítima.

Artículo 75.

Los pactos sucesorios sin transmisión actual de bienes confieren únicamente la calidad personalísima de heredero contractual, quedando revocados por premoriencia del instituido. El instituyente conservará hasta su muerte la propiedad de los bienes, pero no podrá disponer de éstos en fraude del heredamiento.

Artículo 76.

En los pactos sucesorios con transmisión actual de bienes el instituyente podrá reservarse la facultad de disponer de ellos por cualquier título.”

No obstante, sobre la aplicabilidad del derecho civil de Baleares, el artículo 2 del texto refundido de la compilación del derecho civil de las Islas Baleares dispone:

“Artículo 2.

Las normas de derecho civil de Baleares tendrán eficacia en el territorio de la Comunidad Autónoma. Se exceptúan los casos en que, conforme al derecho interregional o internacional privado, deban aplicarse otras normas.

La vecindad y los conflictos interinsulares de normas se regularán por el Código Civil y demás disposiciones de aplicación general.”

El hijo del consultante, quien pretende realizar un pacto sucesorio, tiene nacionalidad británica, pero residencia habitual en España. Esto nos sitúa en una antinomia entre la legislación de la nacionalidad y la de residencia para cuya resolución debe acudir a las normas de derecho internacional privado. El Código Civil español recoge estas normas de derecho internacional privado en sus artículos 8 a 12, en particular el artículo 9.8 del Código Civil venía resolviendo esta antinomia a favor de la ley nacional del causante, aquí otorgante, en los siguientes términos:

“Artículo 9.

(...)

8. La sucesión por causa de muerte se regirá por la Ley nacional del causante en el momento de su fallecimiento, cualesquiera que sean la naturaleza de los bienes y el país donde se encuentren. Sin embargo, las disposiciones hechas en testamento y los pactos sucesorios ordenados conforme a la Ley nacional del testador o del disponente en el momento de su otorgamiento conservarán su validez, aunque sea otra la ley que rija la sucesión, si bien las legítimas se ajustarán, en su caso, a esta última. Los derechos que por ministerio de la ley se atribuyan al cónyuge supérstite se regirán por la misma ley que regule los efectos del matrimonio, a salvo siempre las legítimas de los descendientes.

(...).”.

Sin embargo, desde el 17 de agosto de 2015 debe atenderse a lo dispuesto en el Reglamento (UE) nº 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones mortis causa y a la creación de un certificado sucesorio europeo (DOUE núm. 201, de 27 de julio de 2012), **y ello sin perjuicio de que Reino Unido no suscribiese el Reglamento (UE) 650/2012, por cuanto España sí lo suscribió pasando a formar parte del ordenamiento jurídico español** (ex artículo 20 del Reglamento (UE) 650/2012).

El Reglamento (UE) 650/2012 define el pacto sucesorio en el artículo 3.1.b) en los siguientes términos:

“Artículo 3

Definiciones

1. A los efectos del presente Reglamento, se entenderá por:

(...)

b) "pacto sucesorio": todo acuerdo, incluido el resultante de testamentos recíprocos, por el que se confieran, modifiquen o revoquen, con o sin contraprestación, derechos relativos a la sucesión o las sucesiones futuras de una o más personas que sean partes en dicho acuerdo;

(...).”

De otra parte, el Reglamento (UE) 650/2012 regula en los artículos 21 y 22 la ley aplicable y en el artículo 25 los pactos sucesorios.

“Artículo 21

Regla general

1. Salvo disposición contraria del presente Reglamento, la ley aplicable a la totalidad de la sucesión será la del Estado en el que el causante tuviera su residencia habitual en el momento del fallecimiento.

2. Si, de forma excepcional, resultase claramente de todas las circunstancias del caso que, en el momento del fallecimiento, el causante mantenía un vínculo manifiestamente más estrecho con un Estado distinto del Estado cuya ley fuese aplicable de conformidad con el apartado 1, la ley aplicable a la sucesión será la de ese otro Estado.

Artículo 22

Elección de la ley aplicable

1. Cualquier persona podrá designar la ley del Estado cuya nacionalidad posea en el momento de realizar la elección o en el momento del fallecimiento.

Una persona que posea varias nacionalidades podrá elegir la ley de cualquiera de los Estados cuya nacionalidad posea en el momento de realizar la elección o en el momento del fallecimiento.

2. La elección deberá hacerse expresamente en forma de disposición mortis causa, o habrá de resultar de los términos de una disposición de ese tipo.

3. La validez material del acto por el que se haya hecho la elección de la ley se regirá por la ley elegida.

4. Cualquier modificación o revocación de la elección de la ley deberá cumplir los requisitos formales aplicables a la modificación o la revocación de las disposiciones mortis causa.”

“Artículo 25

Pactos sucesorios

1. Un pacto sucesorio relativo a la sucesión de una sola persona se regirá, por lo que atañe a su admisibilidad, validez material y efectos vinculantes entre las partes, incluidas las condiciones para su resolución, por la ley que, en virtud del presente Reglamento, fuese aplicable a su sucesión si aquella hubiera fallecido en la fecha de conclusión del pacto.

2. Un pacto sucesorio relativo a la sucesión de varias personas únicamente será admisible en caso de que lo sea conforme a la ley que, de conformidad con el presente Reglamento, hubiera sido aplicable a la sucesión de cada una de ellas si hubieran fallecido en la fecha de conclusión del pacto.

Un pacto sucesorio que sea admisible en virtud del párrafo primero se regirá en cuanto a su validez material y efectos vinculantes entre las partes, incluidas las condiciones para su resolución, por aquella de las leyes referidas en dicho párrafo con la que presente una vinculación más estrecha.

3. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, las partes podrán elegir como ley aplicable al pacto sucesorio, por lo que respecta a su admisibilidad, validez material y efectos vinculantes entre las partes, incluidas las condiciones para su resolución, la ley que la persona o una de las personas de cuya sucesión se trate habría podido elegir de acuerdo con el artículo 22 en las condiciones que este establece.”.

Por tanto, conforme a los preceptos anteriormente transcritos, los pactos sucesorios podrán regirse tanto por la ley de residencia habitual del otorgante, como por la ley nacional del mismo, rigiendo la primera de estas en ausencia de manifestación expresa en contrario. En consecuencia, el pacto sucesorio que pretende realizar el hijo del consultante podrá regirse por las disposiciones del derecho civil de las Islas Baleares.

En relación con la naturaleza, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del pacto sucesorios, esta Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos hace suya la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en virtud de la cual los pactos sucesorios son

transmisiones patrimoniales lucrativas por causa de muerte, sirva la STS, Sala de lo Contencioso, de 9 de febrero de 2016, recurso de casación en interés de ley 325/2015 (ROJ: 407/2016), en cuyo FJ 4º se manifiesta en los siguientes términos:

“Dentro del concepto jurídico de transmisiones patrimoniales por causa de muerte, se comprende, sin duda, los pactos sucesorios, lo que el propio legislador estatal acoge abiertamente, como se ha visto, en el expresado art. 24 del Impuesto sobre Sucesiones, esto es, son adquisiciones patrimoniales lucrativas consecuencia de un negocio jurídico por causa de la muerte de la persona; sin que su naturaleza jurídica sufra porque el efecto patrimonial se anticipe a la muerte del causante, que constituye, como no puede ser de otra forma en los negocios mortis causa, la causa del negocio.

Es evidente, pues, que los pactos sucesorios constituyen transmisiones patrimoniales lucrativas por causa de la muerte del contribuyente.”.

Finalmente, el pacto sucesorio otorgado por el hijo del consultante estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme a lo previstos en los artículos 3.1.a), 5.a) y 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987) y artículo 11.b) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE núm. 275, de 16 de noviembre de 1991).

“Artículo 3. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

(...)”

“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.

(...)”

“Artículo 7. Obligación real.

A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.”.

“Art. 11. Títulos sucesorios.

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

(...)

b) Los contratos o pactos sucesorios.

(...).”.

CONCLUSIONES:

Primera: Los pactos sucesorios son transmisiones patrimoniales lucrativas por causa de muerte.

Segunda: La adquisición por pacto sucesorio del usufructo vitalicio de las participaciones en una sociedad mercantil española por un no residente estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español por obligación real.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.