

Resolución nº 1208/2011

Sesión de 27.09.2012 - Propuesta de julio y agosto de 2012

Vocalía

DIRECTOS

Impuesto

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Capítulo

Hecho Imponible

Otros Impuestos - Capítulos

Concierto Económico

Resumen

El negocio jurídico llevado a cabo en escritura pública no es realmente un pacto sucesorio con eficacia de presente, sino una auténtica donación, esto es, un acto de liberalidad de carácter gratuito que realiza la instituyente en vida a favor de su hermana sobre un bien inmueble sito en La Rioja, circunstancia ésta que conlleva a que sea otra y no la Hacienda Foral de Bizkaia la Administración tributaria competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones..

Resolución

En la Villa de Bilbao, a 27 de septiembre de 2012, reunido el Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia integrado por los miembros arriba señalados ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Vistas las actuaciones seguidas en la reclamación económico-administrativa n.º 1208/2011, promovida por Dª XXX, contra acuerdo dictado por el Jefe del Servicio de Tributos Directos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escritura pública otorgada el 20 de octubre de 2010 por la Notario del Ilustre Colegio del País Vasco Dª Maria Aranzazu Conejo Agraz, con número de protocolo 0000, la instituyente, Dª YYY y la instituida, Dª XXX formalizan pacto sucesorio y exponen que el bien que integra dicho pacto, perteneciente a Dª YYY, es el siguiente: la mitad indivisa del Departamento AAA, en BBB (La Rioja), que se valora en 30.000 euros, y con arreglo a las siguientes cláusulas:

1ª Pacto sucesorio.

El presente pacto sucesorio se articula, al amparo de los artículos 74 y siguientes del fuero de Vizcaya, como disposición mortis causa por parte de la instituyente a favor de la instituida, que la acepta a título particular y con transmisión actual o de presente del bien descrito, que pasa a ser propiedad de la instituida, quien lo adquiere.

Al amparo del artículo 77 del Fuero, se establece como contenido de este pacto sucesorio que todo acto de administración, disposición o gravamen del bien objeto del mismo no requerirá para su validez

consentimiento de la instituyente, pudiendo realizarlos por si sola la instituida sin necesidad de ningún consentimiento supletorio.

En todo lo no previsto, el presente pacto sucesorio se someterá a las prescripciones de los artículos reguladores en el Fuero de Vizcaya.

(...)'.

SEGUNDO.- El Jefe del Servicio de Tributos Directos dicta acuerdo de fecha 21 de septiembre de 2011 en el que resuelve lo siguiente: 'El 15 de noviembre de 2010 bajo el número de presentación 13.330/10 se presentó ante este Servicio de Tributos Directos, Sección de Sucesiones y Donaciones de la Hacienda Foral de Bizkaia, el pacto sucesorio otorgado por D^a YYY a favor de D^a XXX.

A tenor del artículo 12 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y el artículo 6 del Decreto Foral 107/01, de 5 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, 'Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado'. Por tanto, la forma, la calificación como pacto sucesorio de los negocios jurídicos dada en la escritura otorgada por D^a María Aranzazu Conejo Agraz el día 20 de octubre de 2010 con número de protocolo 0000, no obliga a la administración.

Partiendo de esta capacidad de la Administración para calificar los actos o negocios jurídicos, se considera el pacto sucesorio efectuado como donación.

Al estar el inmueble en La Rioja esta oficina se declara incompetente a tenor de lo dispuesto en el artículo 25 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la ley 12/02 de 23 de mayo de 2002.

El presente documento deberá presentarse de conformidad con la normativa expuesta, en la oficina liquidadora de La Rioja que es la competente en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la presente notificación.

(...)'.

TERCERO.- D^a XXX, mediante escrito con fecha de registro de entrada foral de 27 de octubre de 2011, interpone la reclamación económico-administrativa nº 1208/2011 alegando en síntesis los siguientes particulares: - que el acuerdo impugnado olvida la existencia sustantiva de la institución del pacto sucesorio regulada en el artículo 74 y siguientes y concordantes de la Ley 3/1992, de 1 de julio de Derecho Civil Foral del País Vasco- que conforme a dicha conceptualización es evidente que, la referida institución lo es como tal institución sucesoria y en ningún caso, equiparable o conceptualizable como donación. - que la normativa fiscal de aplicación determina que el pacto sucesorio, cualquiera que sea el momento en que opere su eficacia se considera título sucesorio que toda vez que el causante (en el caso que nos ocupa D^a YYY) tiene su residencia habitual en Bizkaia y la contribuyente (D^a XXX) la tiene en España, implica la aplicación al caso que nos ocupa de las precitadas Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su Reglamento e indiscutiblemente la competencia exclusiva para el conocimiento del expediente de la Hacienda Foral de Bizkaia - que el título presentado a liquidación, escritura de pacto sucesorio no sólo se titula como tal pacto sucesorio sino que en su cláusula primera expresamente señala como 'el presente pacto sucesorio se articula, al amparo de los artículos 74 y siguientes del fuero de

Vizcaya, como disposición mortis causa por parte de la instituyente a favor de la instituida, que la acepta, a título particular y con transmisión actual o de presente del bien descrito que pasa a ser propiedad de la instituida que lo adquiere. - que el pacto sucesorio que nos ocupa, no adolece de ningún defecto para su conceptualización como tal sin que quepa identificarlo como una donación cuya naturaleza jurídica y efectos jurídicos en ningún caso son equiparables. - que el acuerdo contra el que se reclama olvida cómo la causante soltera sin descendientes ni ascendientes vivos, tiene como posible única heredera abintestato precisamente a la reclamante lo que incardina mucho más aún la disposición efectuada con la indicada transmisión hereditaria.

CUARTO.- En la tramitación de las presentes actuaciones han sido observadas todas las formalidades de procedimiento obligadas.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Este Tribunal Económico-administrativo Foral es competente para el conocimiento y la resolución en única instancia de la presente reclamación por aplicación de lo prevenido en los artículos 234 y 236 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, habiendo sido deducida con personalidad bastante y en tiempo hábil a tenor de lo preceptuado en los artículos 238 y 240 de la Norma Foral citada.

SEGUNDO.- La cuestión que se plantea en la presente reclamación equivale a determinar si el acuerdo dictado por el Jefe del Servicio de Tributos Directos en fecha 21 de septiembre de 2011 se ajusta o no al Ordenamiento Jurídico vigente.

TERCERO.- En este sentido, la parte actora alega en su reclamación que el acuerdo impugnado olvida la existencia sustantiva de la institución del pacto sucesorio regulada en el artículo 74 y siguientes y concordantes de la Ley 3/1992, de 1 de julio de Derecho Civil Foral del País Vasco, ya que conforme a dicha conceptualización es evidente que la referida institución lo es como tal institución sucesoria y en ningún caso, equiparable o conceptualizable como donación. Es por ello que el título presentado a liquidación, escritura de pacto sucesorio no sólo se titula como tal pacto sucesorio sino que en su cláusula primera expresamente señala como 'el presente pacto sucesorio se articula, al amparo de los artículos 74 y siguientes del fuero de Vizcaya, como disposición mortis causa por parte de la instituyente a favor de la instituida, que la acepta, a título particular y con transmisión actual o de presente del bien descrito que pasa a ser propiedad de la instituida que lo adquiere, por lo que no parece de recibo que por la mera manifestación administrativa de que la operación realizada en escritura pública de 20 de octubre de 2010 es una donación haya que admitir que lo sea, por cuanto que dicha conceptualización se realiza de inicio, sin ninguna fundamentación que la ampare, sin indicar en qué extremos se fundamenta a fin de rechazar el carácter de pacto sucesorio atribuido, siendo como se ha dicho la misma no sólo institución pacíficamente admitida como título sucesorio sino de existencia real, con sustantividad jurídica dentro del Derecho foral vizcaíno e, igualmente, con pacífico carácter de hecho imponible sucesorio conforme a la normativa tributaria foral vizcaína. Asimismo, el pacto sucesorio que nos ocupa, no adolece de ningún defecto para su conceptualización como tal sin que se

pueda identificar como una donación cuya naturaleza jurídica y efectos jurídicos en ningún caso son equiparables. Amen de lo anterior, el acuerdo contra el que se reclama olvida como la causante, soltera sin descendientes ni ascendientes vivos, tiene como posible única heredera abintestato precisamente a la reclamante lo que incardina mucho más aún la disposición efectuada con la indicada transmisión hereditaria.

CUARTO.- Respecto al tema que nos ocupa, la Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho Civil Foral Vasco, dispone en su artículo 27 que la designación de sucesor en bienes, sean o no troncales, tiene lugar por testamento, por Ley, por pacto sucesorio, capitulaciones matrimoniales o escritura de donación, regulando más tarde en los artículos 74 y siguientes la institución del pacto sucesorio. Así, el artículo 74 establece que mediante capitulaciones matrimoniales, donación o pacto otorgado en escritura pública, se puede disponer la sucesión en bienes de los otorgantes, bien a título universal o particular, con las modalidades, reservas, sustituciones, cláusulas de reversión, cargas y obligaciones que se acuerden. Los otorgantes podrán, asimismo, ordenar la transmisión actual de todos los bienes presentes, o parte de ellos, o bien diferirla al momento de la muerte. Por su parte, el artículo 76 determina que la donación mortis causa de bienes singulares se considera pacto sucesorio, y también lo será la donación universal inter vivos, salvo estipulación en contrario. Sin embargo, nada dice la Ley sobre si la donación inter vivos de bienes singulares tiene carácter de pacto sucesorio o no, siendo esta calificación jurídica la defendida por la parte actora, en contra de la opinión de la oficina gestora, por lo que la cuestión que nos ocupa ha de centrarse en delimitar el concepto de pacto sucesorio con eficacia de presente a fin de diferenciarlo de la simple donación de bienes singulares.

A este respecto, tenemos que señalar que el pacto sucesorio se configura al lado de los negocios jurídicos mortis causa, como una disposición de última voluntad. Su efecto sustancial es puramente sucesorio y consiste en dejar disciplinada, de una determinada manera, vinculante para las partes, una sucesión mortis causa; sin perjuicio de que la Ley 3/1992, de 1 de julio de Derecho Civil Foral Vasco establezca en su artículo 74 la posibilidad de que los otorgantes del pacto sucesorio ordenen una transmisión actual de todos los bienes presentes o parte de ellos. Así, el causante y el instituido deciden, mediante acuerdo, el destino post mortem de los bienes del causante, estableciendo en el mismo pacto, las cláusulas, reservas y condiciones que estimen convenientes. Ambos acuerdan el tránsito hereditario de la masa patrimonial del causante - o de parte de ella-, y, justamente, dicha bilateralidad es la que confiere a la ordenación efectuada mediante pacto un carácter, en principio, irrevocable. Desde sus inicios, la causa del pacto sucesorio ha sido la designación de sucesor en bienes, siendo su finalidad última la conservación y transmisión íntegra del patrimonio familiar mediante la designación anticipada de un heredero, a quien en caso de heredar en vida se le imponía la carga de dar alimento y mantenimiento al causante.

Aclarado esto, cabe afirmar que las donaciones pueden ser calificadas como pacto sucesorio en el Derecho Civil Foral, calificación que no ofrece dudas con respecto a las donaciones mortis causa (asimiladas a disposiciones testamentarias en el artículo 620 del Código Civil). También constituyen pacto sucesorio, salvo pacto en contrario, la calificación de las donaciones universales inter vivos, que es la que comprende todos los bienes presentes del donante, con tal de que se reserve lo necesario para vivir en un estado correspondiente a sus circunstancias. Sin embargo, nada dice la Ley sobre la calificación como pacto sucesorio de las donaciones de bienes singulares con eficacia de presente, razón por la que surge la controversia de cuándo se puede calificar como pacto sucesorio un negocio jurídico que únicamente

conlleva la donación con eficacia de presente de un bien singular. A estos efectos, con respecto a las donaciones singulares que constituyen pacto sucesorio, la doctrina - Adrián Celaya, en su Manual de Derecho Civil Vasco - indica que: 'Si la donación es con efectos inter vivos será normalmente una donación pura y simple, conforme al Código Civil, pero si está incorporada a un pacto sucesorio participará de la naturaleza de éste'. Por lo tanto, las únicas donaciones que no son pacto sucesorio, y que por tanto, se someten al Código Civil, son las de los bienes singulares, de bienes concretos y determinados, a no ser que se otorguen mortis causa (art. 76), o salvo que se encuentren incorporadas a un pacto sucesorio y participen de la naturaleza de éste. A este respecto, se considera que una donación de bienes aislados va incorporada a un pacto sucesorio cuando tiene lugar por cuenta de una designación sucesoria, y se lleva a cabo en el marco de la misma, dado que lo que se pretende con el pacto sucesorio es la designación paccionada de sucesor en bienes, que puede comprender, en su caso, una transmisión actual de los bienes del causante.

Sentado lo anterior, el artículo 618 del Código Civil define la donación como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra que la acepta. En este sentido, la jurisprudencia define la donación como 'un negocio jurídico por el cual una persona, por voluntad propia y con ánimo de liberalidad (animus donandi), se empobrece de una parte de su patrimonio en beneficio de otra que se enriquece' - SS de 26 de septiembre de 1985, 26 de septiembre de 1986 y 24 de junio de 1988 -. Es esencial en la figura esa correlación o correspondencia entre el empobrecimiento del donante y la adquisición de una ventaja patrimonial en el donatario, concurriendo la intención de hacer una liberalidad. Así, no basta que el animus donandi se dé en el donante. Ambos elementos personales del contrato han de convenir en el carácter gratuito de la atribución. Por ello, ha declarado el Tribunal Supremo que, 'con arreglo a los artículos 618 y 1274 del Código Civil, la causa de la donación está constituida por la mera liberalidad, en términos que el enriquecimiento del donatario constituye el fin esencial del contrato; y si la gratuidad aparece como el aspecto objetivo de éste, del mismo modo, y bajo el aspecto subjetivo, a la intención de beneficiar por parte del donante debe corresponder en el donatario el animus de aceptar a título de liberalidad la atribución patrimonial puesto que el disenso en la causa impediría la perfección del contrato' - SS de 7 de diciembre de 1948 y 7 de enero de 1975-.

Por todo lo anteriormente expuesto, en ningún caso cabe otorgar la calificación de pacto sucesorio con eficacia de presente a un negocio jurídico en el que lo único que se produce es la transmisión a título lucrativo de un bien singular, y ello porque lo que subyace tras la figura del pacto sucesorio, y lo que con su otorgamiento se pretende, es la designación de sucesor y no el enriquecimiento del donatario mediante una mera transmisión gratuita inter vivos. Por lo tanto, para que una donación de un bien singular sea considerada como pacto sucesorio no basta con que se otorgue esta denominación, sino que debe existir un pacto en el que realmente se produzca una designación sucesoria a la que acompañará la atribución de ese bien concreto con eficacia de presente.

Es por todo ello que el negocio jurídico llevado a cabo entre la recurrente y su hermana en escritura pública de 20 de octubre de 2010, con número de protocolo 0000, debe calificarse como una donación inter vivos regulada en el Código Civil, al tratarse realmente de un acto de liberalidad en el que D^a YYY transmite a título lucrativo un bien singular de su propiedad a su hermana D^a XXX bajo si bien bajo la denominación de pacto sucesorio con eficacia de presente, y ello por los siguientes motivos: únicamente se transmite un bien concreto y no la totalidad o la mayoría del patrimonio que posee la instituyente, no quedando incorporado a ningún otro pacto sucesorio a fin de participar de la naturaleza de éste, por lo que el único fin que cabe

atribuírsele es el enriquecimiento presente de la reclamante, al tratarse de un contrato gratuito en el que no se le impone ninguna contraprestación, ni ninguna carga de dar alimento ni mantenimiento a favor de la instituyente; de forma que de todo ello cabe deducir que lo que se pretende al otorgar la calificación jurídica de pacto sucesorio, es la elusión del pago del Impuesto en concepto donación, máxime cuando el valor asignado al bien inmueble es de treinta mil euros (30.000 euros), y de conformidad con lo establecido en el artículo 19.9.a) de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las adquisiciones mortis causa o por cualquier otro título sucesorio por colaterales de segundo grado por consanguinidad, se aplicará a la base imponible una reducción de treinta y seis mil euros (36.000 euros), por lo que la instituida y actual reclamante, no tendría que abonar nada a la Hacienda Foral vizcaína.

Ello supuesto, a tenor del artículo 12 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, por lo que, en este caso, el negocio jurídico llevado a cabo en escritura pública de fecha 20 de octubre de 2010, número de protocolo 0000, no puede ser calificado como pacto sucesorio sino como una donación inter vivos de un bien singular.

QUINTO.- Asimismo, la parte actora aduce que la normativa fiscal de aplicación determina que el pacto sucesorio, cualquiera que sea el momento en que opere su eficacia se considera título sucesorio y que toda vez que el causante (en el caso que nos ocupa D^a YYY) tiene su residencia habitual en Bizkaia y la contribuyente (D^a XXX) la tiene en España, implica la aplicación al caso que nos ocupa de las precitadas Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su Reglamento e indiscutiblemente la competencia exclusiva para el conocimiento del expediente de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Tal y como hemos concluido en el fundamento anterior, D^a YYY dona mediante escritura pública a su hermana D^a XXX un bien inmueble sito en La Rioja, por lo que en el presente caso resulta preciso acudir a la regulación prevista en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, a fin de conocer si la Hacienda Foral vizcaína es competente o no para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así, la citada normativa establece: el artículo 25 de la Ley del Concierto establece que la exacción del citado Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente cuando los bienes inmuebles donados radiquen en territorio vasco, por lo que al estar ubicado el bien inmueble objeto de donación en La Rioja, la Diputación Foral de Bizkaia no resulta competente para la exacción del citado Impuesto. El citado precepto dice así:

'Artículo 25 Normativa aplicable y exacción del Impuesto

Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.

Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:

- a) En las adquisiciones «mortis causa y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.
- b) En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco.

A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

c) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.

d) En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él.

Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía.

Tres. Cuando en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario bienes o derechos y, por aplicación de los criterios especificados en el apartado uno anterior, el rendimiento deba entenderse producido en territorio común y vasco, corresponderá a cada uno de ellos la cuota que resulte de aplicar al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

Cuatro. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al País Vasco la cuota que resulte de aplicar al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.¹

Por tanto, estableciendo el citado precepto que la exacción del citado Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente cuando los bienes inmuebles donados radiquen en territorio vasco, en este caso, estando ubicado el bien inmueble objeto de donación en La Rioja, la Diputación Foral de Bizkaia no resulta competente para la exacción del citado Impuesto.

SEXTO.- En conclusión, el negocio jurídico llevado a cabo en escritura pública de 20 de octubre de 2010 con número de protocolo 0000, no es realmente un pacto sucesorio con eficacia de presente, sino una auténtica donación, esto es, un acto de liberalidad que realiza en vida D^a YYY a favor de su hermana D^a XXX con carácter gratuito sobre un bien inmueble sito en La Rioja, circunstancia ésta que conlleva a que sea otra y no la Hacienda Foral vizcaína la Administración tributaria competente para la exacción del impuesto.

Por todo lo cual, este Tribunal en sesión celebrada en el día de hoy acuerda DESESTIMAR la presente reclamación económico administrativa, quedando confirmado, en consecuencia, el acto administrativo impugnado.

