

Referencia: [CTE 17-25/S](#)

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

La madre del consultante está soltera y tiene residencia civil aragonesa. Conforme al derecho foral aragonés, ordenó su sucesión mediante testamento otorgado con fecha de 11 de febrero de 2025, instituyendo a su hijo como heredero universal. No obstante, es voluntad de la madre anticipar parcialmente la entrega de determinados bienes inmuebles que conformarán la sucesión. Por ello, se plantea otorgar un pacto sucesorio con institución de presente, figura típica del derecho civil aragonés, transmitiéndole la plena propiedad de una serie de inmuebles, conforme a los artículos 380.1.a) y 386.1.a) del Código de Derecho Civil en Aragón. En los cuatro años anteriores, ha habido una serie de donaciones de la madre al hijo.

Tanto la madre como el consultante son residentes en la Comunidad de Madrid y además lo han sido en su territorio un mayor número de días en el período de los últimos cinco años anteriores a la formalización del pacto sucesorio.

CUESTIONES PLANTEADAS

Si a las adquisiciones mortis causa de inmuebles realizada conforme al derecho foral aragonés que se ejecutará en virtud de escritura pública les resulta aplicable la normativa reguladora de las adquisiciones mortis causa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Si el sujeto pasivo podrá aplicar los beneficios fiscales previstos para las adquisiciones mortis causa regulados en el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, en concreto:

- la reducción de la base imponible, regulada en el artículo 21.1 del texto refundido.
- la bonificación del 99 por ciento, regulada en el artículo 25.1 del texto refundido.

NORMATIVA APLICABLE

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

CONTESTACIÓN

PRIMERO.- El supuesto de hecho que plantea el escrito de consulta es el de transmisión “de presente” de una madre a su hijo de una serie de inmuebles en el marco de un pacto sucesorio de los previstos en los artículos 377 y ss. del Código de Derecho Foral de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo. Este texto legal recoge en los artículos 380.1.a) y 386.1.a) lo siguiente:

- Artículo 380. Modalidades.

“Los pactos sucesorios pueden ser:

a) De disposición mortis causa de uno o varios contratantes a favor de otro u otros de ellos. (...)”

- Artículo 386. Clases.

“1. La institución de heredero o legatario en pacto sucesorio puede ser:

a) «De presente», con transmisión actual de los bienes al instituido. (...)”

Por tanto, de conformidad con su artículo 386.1, la legislación civil aragonesa admite la posibilidad de pactos sucesorios en que la institución de heredero o legatario pueda ser “de presente”, es decir, con transmisión actual de los bienes al instituido.

En ese sentido, el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone en su apartado 1, letra a), que *“Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”* y, por su parte, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, determina en su artículo 11, letra b), que *“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”*.

De la interpretación conjunta de los preceptos anteriores, se desprende que debe darse al pacto sucesorio aragonés que nos ocupa el tratamiento que corresponde a las adquisiciones mortis causa y ello, tanto en lo referente a la aplicación de las reducciones y bonificaciones por parentesco, como en lo relativo a todos los demás elementos del impuesto (hecho imponible, base imponible, base liquidable, tipo de gravamen, deuda tributaria, sujeto pasivo, etc.), si bien en materia de devengo debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 24 de la Ley 29/1987, cuyo apartado 1 establece en el último inciso una regla especial para los pactos sucesorios, en los siguientes términos: *“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”*.

De acuerdo con lo anterior y en contestación a las concretas cuestiones planteadas, en el caso de transmisión actual de inmuebles consecuencia del pacto sucesorio a que se refiere el escrito de consulta se considerará una adquisición de las previstas en el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987. Así lo resolvió la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en su consulta vinculante número V2233-12, de 20 de noviembre de 2012.

SEGUNDO.- Dado que el pacto sucesorio aragonés ha de recibir el tratamiento que corresponde a las adquisiciones mortis causa, ello determina que para determinar los puntos conexión haya que aplicar sus reglas. Así, para que la Comunidad de Madrid sea la Administración competente de la exacción del impuesto derivado del hecho sucesorio y resulte de aplicación su normativa autonómica, hay que diferenciar entre sujetos pasivos residentes y no residentes en territorio español.

En este caso, siempre que se trate de un residente en territorio español en el momento de efectuarse la operación, el artículo 55 de la Ley 22/2009 establece en su apartado 3 lo siguiente: *“Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, (...) se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. (...)”*

El artículo 27 establece en su apartado número 1 que: *“Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por los Convenios o Tratados internacionales, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo.”*

A este respecto, el artículo 32, relativo al alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, indica lo siguiente:

“1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

(...)

5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1.º.b) de esta Ley.”

El indicado artículo 28 establece que se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma: *“1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:*

(...)

b) Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

(...)”

En consecuencia, la competencia de una Comunidad Autónoma para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones va a exigir, como condición “sine qua non”, que el sujeto pasivo sea residente en España en el momento de efectuarse la operación. Además, en el caso de la adquisición derivada de un pacto sucesorio, la competencia de la Comunidad Autónoma va a exigir que el transmitente haya tenido la residencia habitual en la misma durante el mayor número de días dentro de los cinco años que finalicen el día anterior a la formalización de la operación.

Por tanto, si la madre del consultante hubiera residido en la Comunidad de Madrid un mayor número de días durante los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, al día anterior al devengo del impuesto, la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a la Comunidad de Madrid, así como aplicable su normativa. Ello supondría la aplicación de las reducciones y bonificaciones por parentesco que contempla el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno:

- Artículo 21. Reducciones de la base imponible.

“En las adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros sobre la vida, la base liquidable se obtendrá aplicando a la base imponible las reducciones siguientes, que sustituyen a las análogas del Estado reguladas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

1. La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 16.000 euros, más 4.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 48.000 euros

Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 16.000 euros.

Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 8.000 euros.

Grupo IV: En las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 55.000 euros a las personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100. La reducción será de 153.000 euros para aquellas personas que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100. A tales efectos, los grados de discapacidad son los que se establezcan de acuerdo con el baremo al que se refiere la normativa estatal que establece el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.”

- Artículo 25. Bonificaciones de la cuota.

“Serán aplicables las siguientes bonificaciones:

1. Bonificación en adquisiciones mortis causa.

Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por ciento en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario.



Los sujetos pasivos incluidos en el grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) indicado en el párrafo anterior, aplicarán una bonificación del 50 por ciento, de la cuota tributaria derivada de las mismas adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior. La bonificación a que se refiere este párrafo será aplicable, exclusivamente, sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales a los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria.”.

TERCERO.- Por último, puesto que se hace mención a la existencia de diversas donaciones efectuadas por la madre al consultante dentro de los cuatro años anteriores a la formalización del pacto sucesorio en cuestión, debe indicarse que al encontrarnos con una figura que merece el tratamiento correspondiente a las adquisiciones mortis causa, deberá aplicarse la previsión contenida en el apartado 2 del artículo 30 de la Ley 29/1987, artículo que para su comprensión reproducimos en su totalidad:

“Artículo 30. Acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios.

1. Las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario, así como las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas, todas ellas dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables y a las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios acumulables a la sucesión que se cause por el donante o causante a favor del donatario o sucesor «mortis causa», siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años.

3. A estos efectos se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables anteriores, de las herencias, legados o cualesquier otros títulos sucesorios y la de la adquisición actual.”

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a usted con carácter vinculante, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.