

## SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**14930** Pleno. Sentencia 62/2023, de 24 de mayo de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 2545-2022. Interpuesto por la Xunta de Galicia en relación con varios preceptos de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Principios de igualdad tributaria y seguridad jurídica: constitucionalidad de los preceptos legales que excluyen la aplicación de una exención tributaria a los pactos sucesorios cuando el causahabiente transmita en breve plazo el bien adquirido, y su régimen transitorio. Voto particular.

ECLI:ES:TC:2023:62

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Cándido Conde-Pumpido Tourón, presidente, y las magistradas y magistrados doña Inmaculada Montalbán Huertas, don Ricardo Enríquez Sancho, doña María Luisa Balaguer Callejón, don Ramón Sáez Valcárcel, don Enrique Arnaldo Alcubilla, doña Concepción Espejel Jorquera, doña María Luisa Segoviano Astaburuaga, don César Tolosa Tribiño y doña Laura Díez Bueso, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 2545-2022 interpuesto por la Xunta de Galicia contra el apartado tercero del art. 3 y el apartado cuarto de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Ha comparecido y formulado alegaciones el abogado del Estado. Ha sido ponente la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón.

### I. Antecedentes

I. El día 8 de abril de 2022 tuvo entrada en el registro de este tribunal el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Xunta de Galicia contra el apartado tercero del art. 3, por el que se modifica el art. 36, «Transmisiones a título lucrativo», 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, y el apartado cuarto de la disposición transitoria primera, que establece el régimen transitorio de la transmisión de bienes previamente adquiridos por determinados pactos sucesorios, ambos de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas

contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (en adelante, Ley 11/2021). Para la recurrente, los preceptos impugnados vulnerarían el derecho a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, en términos de igualdad y sin un alcance confiscatorio del art. 31.1 CE, por los motivos que se exponen a continuación de forma sucinta:

a) Legitimación. Arranca la Xunta de Galicia en su escrito de demanda haciendo una precisión sobre la legitimación de la comunidad autónoma para la interposición de un recurso de inconstitucionalidad cuando el objeto no lo constituya una reivindicación competencial sino la vulneración de la Constitución (en este caso, del art. 31.1 CE). A su juicio, no solo se halla legitimada para actuar en defensa de su propia competencia en la materia, sino también para la depuración del ordenamiento jurídico, cuando el ejercicio o despliegue de las funciones que le correspondan pueda verse afectado (STC 68/2007, de 28 de marzo). Y ello porque la esfera de interés de la comunidad autónoma que justifica su legitimación no se identifica con la defensa de sus competencias, pues ni el recurso de inconstitucionalidad puede ser equiparado al conflicto de competencias, siendo como es un instrumento al servicio de la depuración objetiva del ordenamiento, ni cabe identificar el «propio ámbito de autonomía» del art. 32.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (en adelante, LOTC) con el elenco de competencias estatutarias (STC 176/2019, de 18 de diciembre).

Según lo que antecede, dado que los pactos sucesorios a los que afectan los preceptos impugnados no existen en el Derecho civil común, sino en algunos autonómicos (como el gallego), la regulación cuestionada incide en una institución de competencia autonómica y no solo sobre las facultades estatales en la materia. Los pactos sucesorios son una manifestación de la competencia gallega sobre su Derecho civil ex art. 27.4 del Estatuto de Autonomía de Galicia, encontrándose plasmados en la Ley del Parlamento de Galicia 2/2006, de 14 de junio, de Derecho civil de Galicia (concretamente, en el título X, «De la sucesión por causa de muerte», capítulo III, «De los pactos sucesorios») y ofreciendo la posibilidad de planificar adecuadamente una herencia sin depender del fallecimiento del causante. Una fiscalidad inadecuada puede suponer un condicionante importante que provoque que la citada institución deje de usarse, lo que pone de manifiesto que una regulación tributaria que incida directamente sobre los mismos implica que la comunidad autónoma tenga legitimación para su impugnación –por conexión material– a través del recurso de inconstitucionalidad.

A lo anterior añade que, puesto que la Comunidad Autónoma de Galicia tiene competencias normativas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, habiéndolas ejercido para establecer sus propias políticas fiscales, la reforma estatal de la fiscalidad de los pactos sucesorios rompe la coherencia entre el impuesto sobre la renta de las personas físicas (que grava la ganancia patrimonial generada por el causante, por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, actualmente no sometida a tributación) y el impuesto sobre sucesiones (que somete a tributación la ganancia patrimonial obtenida por el causahabiente, por el valor total del bien, con aplicación de reducciones en la base imponible para los herederos por línea directa). La reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas operada por la Ley impugnada hace que el causahabiente, caso de vender el bien recibido en el período temporal fijado, debe subrogarse en la posición del causante, obligándosele a tributar en aquel impuesto cuando ya había soportado previamente el impuesto sobre sucesiones. De este modo, a pesar de que la modificación se produce en la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el legislador estatal, utilizando la figura de la subrogación, convierte al adquirente del pacto sucesorio en sujeto del impuesto estatal, haciéndole tributar por una ganancia que ya estuvo sujeta al impuesto sobre sucesiones al recibir el bien (gravándose doblemente la misma capacidad económica), incidiendo con ello en la modulación de la carga tributaria que corresponde a la comunidad autónoma (que tiene la competencia para fijar la base liquidable del impuesto sucesorio).

b) Apartado 3 del art. 3 de la Ley 11/2021: modificación del art. 36 «Transmisiones a título lucrativo» 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 (en adelante, LIRPF).

Según el art. 36 LIRPF, «Transmisiones a título lucrativo»:

«Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

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

Dado que tanto el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) como el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) son dos tributos que gravan la renta, tiene que existir una coherencia entre ellos, razón por la cual, el art. 6.4 LIRPF dispone que «[n]o estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al impuesto sobre sucesiones y donaciones». De esta manera, cuando un causahabiente recibe un bien por pacto sucesorio con entrega de presente, tributa por el ISD sobre su valor en el momento del pacto (y no en el del fallecimiento del causante). Por su parte, el causante queda sujeto al IRPF por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión al momento de su fallecimiento (aunque luego no tribute esa «plusvalía del muerto» desde la Ley 18/1991, por el rechazo social que suponía gravar la misma ganancia, primero en el ISD, en la persona del causahabiente, y luego en el IRPF, en la del causante). Por esta razón, el art. 33.3 b) LIRPF declara que «[s]e estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial [...] [c]on ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente», habiendo considerado el Tribunal Supremo que los pactos sucesorios del Derecho civil de Galicia (herencias en vida que se imputan a la parte del caudal hereditario) son transmisión *mortis causa* a estos efectos (STS núm. 407/2016, de 9 de febrero). De este modo, aunque se haya producido una «alteración patrimonial» en el momento de la transmisión del bien (del pacto sucesorio) no existe «ganancia patrimonial» alguna que imputar al transmitente (causante). Si el causahabiente transmitiese posteriormente el bien recibido (por herencia o pacto sucesorio), se producirá una nueva «alteración patrimonial» que quedará sometida a tributación en el IRPF por la diferencia entre el valor del bien al momento de su adquisición (por herencia o pacto sucesorio) y el valor al momento de la nueva transmisión.

Resulta, sin embargo, que la norma impugnada introduce una excepción para quienes adquirieron el bien por pacto o contrato sucesorio con efectos de presente procediendo a su venta antes del transcurso de cinco años siguientes a la fecha del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante (si fuera anterior): se les coloca en la posición del causante (subrogación) a los efectos de la tributación en el IRPF, como si hubiera sido él quien hubiera transmitido (vendido) el bien, pero tomando como valor de adquisición del bien transmitido el que tuvo cuando pasó a formar parte del patrimonio de causante. De este modo, la «alteración patrimonial» sin «ganancia patrimonial» del causante ex art. 33.3 b) LIRPF, pasa a tributar en la persona del causahabiente (quien ya tributó por el ISD).

Si los pactos sucesorios son transmisiones *mortis causa* (anticipo de herencias con cargo al caudal relicto), no cabe duda de que su tributación debe ser idéntica a la del resto de las transmisiones *mortis causa* (sucesiones por fallecimiento), al no existir causa alguna para diferenciar su tributación por el hecho del deceso del causante. No lo entendió así, en un primer momento, la Dirección General de Tributos quien vino manteniendo que «[a] producirse la adjudicación (transmisión) del inmueble por un acto

*inter vivos* y no en el momento del fallecimiento del contribuyente, la ganancia patrimonial que, en su caso, pudiera producirse no se encontraría amparada por la excepción de gravamen que el artículo 33.3 b) de la Ley del impuesto establece para la coloquialmente denominada plusvalía del muerto». Y con fundamento en esa doctrina la administración tributaria vino practicando liquidaciones por el IRPF al considerar que el «pacto sucesorio» gallego generaba una ganancia patrimonial sujeta y no exenta, lo que fue primero reprochado por diferentes sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (como, por ejemplo, la núm. 616/2014, de 29 de octubre) que los consideraba como negocios jurídicos *mortis causa* amparados por la exención fiscal o excepción de gravamen del art. 33.3 b) LIRPF, doctrina luego confirmada por la del Tribunal Supremo, STS núm. 407/2016, de 9 de febrero.

Para la Xunta de Galicia, la Ley 11/2021 discrimina los pactos sucesorios del tratamiento general establecido para las transmisiones lucrativas por causa de la muerte, penalizándolos so pretexto de una prevención del fraude fiscal, estableciendo una presunción, que no admite prueba en contrario, de que la verdadera intención del pacto sucesorio era la venta del bien, actuando aquel como un instrumento al servicio de este. Esta nueva regulación convierte a todos los adquirentes de pactos sucesorios con entrega de presente en defraudadores por el solo hecho de vender el bien adquirido en ese período temporal (y no a los que lo venden después). No hay que olvidar que el adquirente en el pacto sucesorio con entrega de presente se convierte en pleno propietario del bien, con plena disposición sobre el mismo, por lo que castigar fiscalmente su venta, en todo caso, supone una limitación arbitraria de sus facultades, pues le obliga a mantenerlo en su patrimonio y a no sustituirlo por otro que le aporte más utilidad (lo importante sería saber si actuó como un testaferrero y no si transmitió el bien). La norma impugnada parece querer reaccionar ante la posibilidad de que la verdadera voluntad del causante no sea la de transmitir en herencia un bien al descendiente, sino la de transmitirlo a un tercero utilizando a aquel de forma fraudulenta, reaccionando así ante un supuesto comportamiento antijurídico que presume, sin posibilidad de prueba en contrario. Se consagra con ello una auténtica ficción legal, la cual, conforme a la doctrina de la STC 194/2000, puede ser contraria al art. 31.1 CE cuando, como sucede en el caso analizado: (i) la norma presume, sin más, la existencia de un fraude fiscal (así lo reconoce expresamente la exposición de motivos de la norma legal al señalar que la justificación de la reforma es evitar la elusión fiscal en la venta por el causahabiente de un pacto sucesorio con entrega de presente); (ii) establece una presunción *iuris et de iure*, sin posibilidad de prueba en contrario, cuando esa venta se produce dentro de esos cinco años. En suma, aunque la Ley general tributaria recoge en sus arts. 13 (calificación), 15 (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y 16 (simulación), una serie de medidas para reaccionar ante posibles prácticas fraudulentas, el nuevo art. 36 LIRPF recurrido estaría convirtiendo un negocio perfectamente válido en un fraude tributario, sin que el contribuyente pueda enervar tal ficción en la medida que dispensa a la administración de toda prueba.

A juicio de la Xunta de Galicia, el precepto cuestionado afectaría al principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) como consecuencia de la subrogación del causahabiente en la posición del causante en el IRPF. Se hace recaer sobre el heredero una riqueza que no es suya (soslayando que el principio de capacidad económica opera como medida de la imposición de cada contribuyente, como señaló la STC 182/1997, de 28 de octubre), cuando sería perfectamente posible que la transmisión del bien a un tercero no generase ganancia patrimonial alguna (por la diferencia entre el valor del bien en el pacto sucesorio y en el momento de la enajenación) o incluso que se manifestase una pérdida patrimonial (por ser mayor el valor fijado en el pacto sucesorio que el establecido para la venta). De este modo, se le estaría haciendo tributar por una ganancia patrimonial ajena (la generada por el causante por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión por pacto sucesorio), sometiéndose a tributación una riqueza inexistente o ficticia (para el causahabiente). Además, la riqueza (ganancia) se

gravaría doblemente (en el beneficiario del pacto sucesorio), pues quedaría sometida a tributación por el ISD y por el IRPF, fracturándose la regla prevista en el art. 6.4 LIRPF, conforme a la cual «[n]o estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al impuesto sobre sucesiones y donaciones».

Por otra parte, para la Xunta de Galicia el precepto impugnado también vulneraría el principio de igualdad (art. 31.1 CE) porque si el pacto sucesorio es una transmisión lucrativa por causa de muerte carece de razón que genere una ganancia patrimonial a efectos del IRPF cuando las que se producen con ocasión del fallecimiento no las generan. Nos hallaríamos ante situaciones idénticas desde el punto de vista tributario en las que el hecho del fallecimiento del causante no les otorga ningún elemento de diferenciación para justificar el trato dispar. Existiendo, pues, una única capacidad económica susceptible de imposición (derivada de la transmisión de un bien adquirido *mortis causa*), la norma las somete a tributación de forma diferente, sin una justificación que lo legitime. Además, también se produciría otra desigualdad entre los propios adquirentes *mortis causa* por pacto sucesorio con entrega de presente, según transmitiesen el bien adquirido antes o después de haber transcurrido el plazo de cinco años desde la formalización del pacto sucesorio (o del fallecimiento del causante, si fuese anterior).

La Xunta de Galicia concluye sus alegaciones sobre el art. 3.3 de la Ley 11/2021 efectuando una serie de precisiones sobre las eventuales objeciones que se pudieran efectuar en el trámite de alegaciones por las partes personadas: (i) no es cierto que los pactos sucesorios tengan un régimen especial en el ISD, dado que su régimen es de equiparación con las herencias por fallecimiento; (ii) la previsión que consagra el precepto impugnado no se puede salvar acudiendo a la diferencia de tributación que tienen en el IRPF las donaciones de empresas y participaciones frente a las de otro tipo de bienes y derechos, pues se refiere en exclusiva a las donaciones (y a un beneficio fiscal); (iii) tampoco se podría justificar el precepto impugnado por comparación con otras ficciones legales existentes en el ordenamiento tributario, como la inexistencia de plusvalías en la disolución de las comunidades de bienes (en el IRPF o en el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana), que se justifica en la naturaleza no transmisiva de dicho acto y en la imposibilidad de actualización de valores; o como la subrogación en los valores en los supuestos de donaciones de empresas o de participaciones [del art. 33.3 c) LIRPF], que no constituye una verdadera ficción legal, pues se trata de un beneficio fiscal de libre elección por el contribuyente.

c) Apartado 4 de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021, «Transmisión de bienes previamente adquiridos por determinados pactos sucesorios». Según esta disposición, la nueva redacción dada al art. 36, párrafo segundo, LIRPF, «solamente será de aplicación a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente». Para la Xunta de Galicia, esta disposición afectaría a los pactos sucesorios ya celebrados con carácter previo a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, dado que la formalización de un pacto sucesorio produciría una alteración patrimonial que, en el supuesto de que provocase una ganancia, se imputaría al ejercicio en el cual se materializó (devengándose el tributo el día 31 de diciembre).

Vía subrogación del nuevo art. 36 LIRPF, el causahabiente tributaría en el IRPF por un pacto cuya fiscalidad estaba ya cerrada antes de su entrada en vigor. Al hacer tributar la ganancia patrimonial que se devenga con la transmisión posterior por el adquirente del pacto sucesorio se estaría incluyendo –por subrogación– la generada en sede del transmitente del pacto, gravándose una renta que ya fue devengada en su momento, aunque no gravada. Estaríamos, pues, ante un supuesto de retroactividad de grado máximo prohibida por el art. 9.3 CE (STC 121/2016, de 23 de junio, FJ 4), que no podría justificarse en la circunstancia de que se trate de una medida anti-elusión (STC 121/2016, FJ 5).

También afectaría al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) pues la nueva carga tributaria (no esperada) produciría consecuencias en el ámbito civil, en la medida que los pactos sucesorios son negocios bilaterales que generan derechos y obligaciones para cada una de las partes, debiendo sopesar el adquirente del bien las consecuencias de su consentimiento y, entre ellas, las fiscales. Y si al momento del pacto sucesorio no existía la obligación de subrogarse si se procedía a la venta del bien, con la aplicación de la nueva normativa, o no se transmite el bien o si se hace deberá soportar la carga tributaria impuesta.

La situación descrita genera igualmente una discriminación entre quienes celebraron pactos sucesorios en una fecha concreta, por ejemplo dos hermanos, y uno procedió a la venta del bien con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva previsión normativa y otro tras la misma. Este último se vería afectado así por una previsión legal que le era desconocida al momento de la firma, lo que atentaría, nuevamente, contra el principio de seguridad jurídica y confianza legítima (art. 9.3 CE).

2. Por providencia de 11 de mayo de 2022, el Pleno del Tribunal acordó admitir a trámite el presente recurso de inconstitucionalidad, dar traslado de la demanda y documentos presentados, conforme establece el art. 34 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus presidentes, y al Gobierno, a través de la ministra de Justicia, al objeto de que, en el plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes. Finalmente, se acordó publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que se llevó a efecto en el «BOE» núm. 119, de 19 de mayo).

3. Por escrito registrado en este tribunal el día 26 de mayo de 2022, el presidente del Senado interesó que se tuviera por personada a dicha Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC. A su vez, la presidenta del Congreso de los Diputados, por escrito registrado el día 27 de mayo siguiente, comunicó que la mesa de la Cámara había acordado personarse en este procedimiento, ofreciendo su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC, remitiendo el recurso a la dirección de estudios, análisis y publicaciones y a la asesoría jurídica de la secretaría general.

4. El abogado del Estado, por escrito registrado en este tribunal el día 6 de junio de 2022, manifestó que se personaba en nombre del Gobierno, solicitando la prórroga del plazo concedido para formular alegaciones por el máximo legal, habida cuenta del número de asuntos que pendían ante la Abogacía. Por diligencia de ordenación de 6 de junio de 2022 se acordó tenerle por personado en nombre del Gobierno y prorrogarle el plazo concedido por la providencia de 11 de mayo de 2022.

5. Mediante escrito registrado el 16 de junio de 2022, el abogado del Estado formuló sus alegaciones interesando la desestimación del recurso por los motivos que se exponen a continuación:

a) Legitimación de la Xunta de Galicia: tras delimitar el objeto de proceso, llama la atención sobre la posible falta de legitimación de la Xunta de Galicia para interponer el presente recurso de inconstitucionalidad al considerar que nos hallamos ante una cuestión cuya potestad legislativa corresponde en exclusiva al Estado, no viéndose afectadas las competencias que ostenta la comunidad autónoma por la norma impugnada. Considera que no se está enjuiciando la figura de la apartación, figura del Derecho civil gallego y de otras legislaciones civiles forales, sino las consecuencias fiscales de un negocio jurídico en el ámbito del IRPF, cuya competencia corresponde en exclusiva al Estado. Aunque la recurrente fundamenta su interés legitimador en lo señalado en la STC 68/2007, de 28 de marzo, lo cierto es que, como diferenció la sentencia del Tribunal Supremo núm. 407/2016, de 9 de febrero (recurso núm. 325-2015), una cosa es la naturaleza jurídica del instituto de la apartación gallega y otra los efectos fiscales de los concretos actos o negocios realizados, cuya competencia es exclusiva del Estado.

b) Los pactos sucesorios en España: la figura de los pactos sucesorios con efectos de presente no es exclusiva del Derecho civil gallego, al existir también en Aragón, Baleares, Navarra y el País Vasco. El fin de la apartación es permitir al heredero anticipar el disfrute de los bienes de la herencia sin esperar al fallecimiento del causante, sin que tenga como objetivo la transmisión del bien a un tercero pues, en tal caso, el negocio propio sería la venta por el titular al tercero, sin necesidad de realizar previamente una apartación. En consecuencia, la forma de cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la subsiguiente transmisión del bien adquirido mediante apartación no tiene por qué afectar a esa institución jurídica. Si se analizan las consecuencias fiscales de la transmisión de bienes adquiridos por pactos sucesorios con efectos de presente existente en los regímenes forales, se puede afirmar que la regulación estatal introducida por la Ley 11/2021 no resulta más gravosa que la existente, por ejemplo, en el País Vasco. En la normativa del IRPF de Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, la subrogación por el adquirente en la posición del apartante se produce siempre que el bien se transmita en vida de este, con independencia del tiempo transcurrido. De este modo, la subrogación se produce incluso cuando hayan transcurrido más de cinco años desde la adquisición por apartación, de modo que no se produce para Galicia una situación más gravosa que la existente en otras comunidades autónomas para el mismo negocio jurídico.

c) La tributación de la apartación: la apartación es una figura que, en el Derecho civil gallego, está regulada en los artículos 224 a 227 de la Ley del Parlamento de Galicia 2/2006, de 14 de junio, y que consiste en que, 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 adjudicados». Es decir, se trata de un pacto sucesorio por el que el apartante adjudica en vida al legitimario la plena titularidad de bienes o derechos, quedando este excluido de la condición de heredero forzoso. No plantea duda alguna el hecho de que el incremento patrimonial derivado de la apartación para el «apartado» está sujeto al impuesto sobre sucesiones y donaciones. La cuestión controvertida se halla, entonces, en la tributación desde el punto de vista del apartante, pues, aunque de acuerdo con el art. 33.3 b) LIRPF «se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial [...] [c]on ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente» (de conformidad con las contestaciones de la Dirección General de Tributos a las consultas núm. V2355-08, V1854-10, V1438-11, V2643-13 y V3558-13), la adjudicación de los bienes por el apartante produce una alteración en la composición del patrimonio que pone de manifiesto una variación en su valor, de la cual puede derivarse una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión (arts. 33.1 y 34 LIRPF).

d) El origen de la reforma: la administración tributaria había venido manteniendo que a los pactos sucesorios no les era de aplicación la previsión del art. 33.3 b) LIRPF, puesto que la transmisión se producía en vida del causante (por actos *inter vivos*), no por causa de su muerte. Sin embargo, la sentencia del Tribunal Supremo núm. 407/2016, de 9 de febrero (recurso núm. 325-2015) consideró que sí les era de aplicación aquella previsión legal: «En definitiva, la apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del art. 33.3 b) de la LIRPF; de haberse querido excluir, el legislador bien podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física del contribuyente; al no hacerlo no es más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial. El hecho de que se pueda utilizar esta figura de la apartación para facilitar posibles fraudes fiscales, resulta un argumento ajurídico e inútil para ayudar a la interpretación del art. 33.3 b), puesto que en la mano de los responsables está el evitarlo, mediante los servicios de inspección o mediante la reforma legal incorporando cláusulas, como se conocen en algunas normas forales, por ejemplo, para evitar estas conductas intolerables».

Conforme a lo que antecede, no solo el propio Tribunal Supremo contemplaba la posibilidad de que el legislador estableciese un régimen fiscal distinto para las transmisiones de bienes adquiridos por pactos sucesorios, en función de si tenían efectos en vida del causante (de presente) o como consecuencia de su fallecimiento, sino que el propio dictamen del Consejo de Estado núm. 279/2020 recogía la pertinencia de la reforma, que consideraba proporcionada, al atender fundamentalmente «al objetivo primordial de reducir las operaciones realizadas con fines de elusión fiscal».

Las diferencias entre unas y otras transmisiones justifican la reforma del art. 36 LIRPF por la Ley 11/2021, incluso en el caso de que el pacto sucesorio no se haya utilizado con la finalidad de actualizar los valores de adquisición con carácter previo a una transmisión a un tercero. De la misma manera que el artículo 33.3 b) LIRPF establece la no sujeción al impuesto de la denominada «plusvalía del muerto», es perfectamente legítimo y constitucional establecer un régimen de tributación distinto cuando la transmisión del bien se produce en vida del causante. Es la naturaleza *inter vivos* de esa adquisición patrimonial (al desplegar todos sus efectos jurídicos en vida del causante) la que justifica que las consecuencias fiscales sean distintas respecto de las adquisiciones que se producen como consecuencia del fallecimiento del causante. Todo ello sin olvidar que las apartaciones se están utilizando en múltiples ocasiones con el objetivo de evitar eventuales ganancias patrimoniales con vistas a una próxima transmisión a un tercero (utilizándose la figura con un fin distinto de aquel para el que inicialmente estaba pensada, que era ofrecer la posibilidad de disfrutar de los bienes por parte de los herederos sin esperar a la muerte del causante). Esto último lo pone de manifiesto el elevado número de transmisiones que se vienen produciendo dentro de los seis meses posteriores a la adquisición por apartación (que se elevó notablemente tras la sentencia del Tribunal Supremo de 2016, pasando de 884 transmisiones en 2016 a 1320 en 2017, 2102 en 2018, 2137 en 2019 y 1802 en 2020). En cualquier caso, la reforma no tendrá ninguna consecuencia para el apartado si el bien permanece en su patrimonio durante cinco años o hasta la muerte del apartante, si es anterior (las transmisiones de bienes adquiridos mediante apartación en los cinco años anteriores pasaron de 1358 en 2015 a 3340 en 2016, 3780 en 2017, 4511 en 2018, 4572 en 2019 y 3299 en 2020).

e) Apartado 3 del art. 3 de la Ley 11/2021: *modificación del art. 36*, «Transmisiones a título lucrativo», 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. La decisión de realizar una apartación no debería estar condicionada por el régimen fiscal de la posible subsiguiente transmisión de ese bien a un tercero, pues si el objetivo inicial fuera este, el negocio propio sería la venta por el titular sin necesidad de realizar previamente una apartación. Pues bien, la transmisión de un bien adquirido por apartación produce una alteración patrimonial, la cual, si se realiza por un precio superior al de su adquisición, está poniendo de manifiesto una ganancia patrimonial expresiva de una capacidad económica susceptible de gravamen. Este gravamen no desincentiva la utilización de la apartación para los fines que le son propios, sino que evita una planificación fiscal amparada que conduzca a fines distintos de los propios de la figura jurídica. No se está, pues, ante una presunción de fraude que no admite prueba en contrario (pues en modo alguno puede considerarse al apartado como un testamento del apartante), sino ante el gravamen de una operación que pone de manifiesto una capacidad económica en términos de igualdad con idénticas realidades económicas (las donaciones *inter vivos* del territorio común o las apartaciones del País Vasco y Navarra). La previsión legal controvertida es ajena a la existencia de un fraude real limitándose a evitar que se utilicen los pactos sucesorios con una finalidad diferente a la que les es propia: la exclusiva búsqueda de una ventaja fiscal. Se trata, simplemente, de una norma antielusión basada en supuestos de hecho generales y de naturaleza objetiva y, por tanto, al margen de la intencionalidad última del sujeto.

Para el abogado del Estado la reforma del art. 36 LIRPF no afecta en absoluto a las competencias autonómicas sobre la institución de la apartación ni la vacía de contenido, pues el gravamen de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del bien adquirido por apartación no invade las competencias autonómicas sobre el ISD (que grava la adquisición a título lucrativo de un bien mediante apartación en la figura del apartado). La subrogación en la posición del apartante no supone, en modo alguno, que se esté gravando en el IRPF la ganancia patrimonial derivada de la adquisición a título lucrativo del bien (sujeta al ISD), sino que se somete a tributación la ganancia patrimonial generada como consecuencia de la posterior transmisión de este bien por el apartado a un tercero (quien se subroga en la posición del apartante en lo que se refiere al precio y fecha de adquisición de los bienes).

Por otra parte, para que exista una diferenciación entre supuestos de hecho equivalentes (entre los pactos sucesorios y las transmisiones *mortis causa*) contraria al principio de igualdad es necesaria la existencia de tratamientos fiscales distintos, sin una justificación razonable. Resulta, sin embargo, que a diferencia de la generalidad de las transmisiones *mortis causa*, en los pactos sucesorios se produce una circunstancia diferenciadora esencial, cual es que la transmisión no se produce en el momento del fallecimiento del transmitente, sino en un momento anterior, de modo que esta circunstancia diferenciadora justifica que las consecuencias tributarias sean diferentes: de un lado, que la operación de transmisión queda sujeta al pago del tributo; y, de otro, que el valor de adquisición a tomar en consideración para el cálculo de la ganancia patrimonial sea el que tenía el bien al momento de su adquisición por el apartante y no el existente al momento del fallecimiento (que ha sido actualizado con la apartación). En suma, el hecho de que la transmisión del bien o derecho se produzca en vida del causante justifica que, sin negar la condición de transmisiones *mortis causa* de los pactos sucesorios, su tratamiento fiscal pueda diferenciarse del establecido para la generalidad de aquellas.

En suma, la nueva regulación legal no estaría consagrando una ficción legal por la que se presumiría un hecho imponible inexistente, sino que se estaría estableciendo simplemente una subrogación en valores fiscales análoga a las establecidas para otras transmisiones gratuitas en el IRPF [como la prevista en el art. 33.3 c) LIRPF, relativa a las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del art. 20 de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones]. La ganancia patrimonial obtenida por el apartante (transmitente del bien), que no había sido gravada en el IRPF, se traslada al apartado (adquirente del bien), que tributará por ella cuando lo transmita a terceros. Tampoco se produciría un supuesto de doble imposición en la persona del apartado (por la tributación en el ISD, primero, y en el IRPF, después), pues, no solo el eventual doble gravamen lo sería por conceptos diferentes (la adquisición en el ISD y la ganancia patrimonial en el IRPF), sino que, a los efectos del cálculo de la ganancia patrimonial sería de aplicación lo previsto en el art. 35 LIRPF, que permite minorar el valor de adquisición del bien transmitido en el importe de los gastos y tributos satisfechos por el adquirente (y, entre ellos, el propio pago del ISD).

f) Apartado 4 de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021, «Transmisión de bienes previamente adquiridos por determinados pactos sucesorios. Esta previsión sería respetuosa con el art. 9.3 CE al carecer de efectos retroactivos, al aplicarse a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley, esto es, a las llevadas a cabo desde el 11 de julio de 2021.

6. El 10 de febrero de 2023, el magistrado don Juan Carlos Campo Moreno, al amparo de lo previsto en los arts. 217 y 221 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, presentó un escrito solicitando su abstención por haber participado, en su condición de ministro de Justicia, en el Consejo de Ministros de 13 de octubre de 2020, en el que se aprobó el proyecto de ley que dio lugar a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del

mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Esta solicitud fue aceptada mediante ATC 62/2023, de 21 de febrero, al considerar justificada la abstención formulada.

7. Por providencia de 23 de mayo de 2023, se señaló para deliberación y votación de la presente sentencia el día 24 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

### 1. Objeto del recurso y posiciones de las partes.

La Xunta de Galicia impugna, de un lado, el apartado 3 del art. 3, por el que se modifica el art. 36, «Transmisiones a título lucrativo», 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, y, de otro, el apartado 4 de la disposición transitoria primera, que establece el régimen transitorio de la transmisión de bienes previamente adquiridos por determinados pactos sucesorios, uno y otro de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (en adelante, Ley 11/2021).

Como ha quedado detalladamente expuesto en los antecedentes, para la recurrente el apartado 3 del art. 3 de la Ley 11/2021 sería contrario al art. 31.1 CE pues no hay razón que justifique que en las transmisiones lucrativas por causa de muerte derivadas de pactos sucesorios (y no así en las que tienen ocasión con el fallecimiento del causante), se haga tributar en el IRPF al causahabiente/apartante por una capacidad económica ajena (la del causante/apartante) por el solo hecho de transmitir el bien adquirido en el plazo de los cinco años (o antes del fallecimiento del apartante, si fuese anterior), sometiéndose de este modo a tributación una riqueza inexistente o ficticia. Y el apartado 4 de la disposición transitoria primera sería contrario al art. 9.3 CE al afectar a las transmisiones que, aunque producidas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, se refieren a los bienes adquiridos mediante pactos sucesorios celebrados con carácter previo a la misma.

El abogado del Estado considera, por su parte, que el apartado 3 del art. 3 de la Ley 11/2021 no sería contrario al art. 31.1 CE pues la naturaleza *inter vivos* de los contratos o pactos sucesorios que despliegan sus efectos en vida del causante (y no con ocasión de su fallecimiento) justificaría que las consecuencias fiscales atribuidas sean distintas, con la finalidad de reducir las operaciones de elusión fiscal (al estar usándose las apartaciones como un instrumento de planificación fiscal y no como un medio de disfrutar los bienes por parte de los herederos sin tener que esperar a la muerte del causante). Además, rechaza también que el apartado 4 de la disposición transitoria primera del mismo texto legal tenga unos efectos retroactivos contrarios al art. 9.3 CE, al aplicarse exclusivamente a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley.

### 2. Aclaraciones previas: la legitimación de la comunidad autónoma.

Antes de entrar en el análisis del objeto del presente proceso constitucional, es preciso dar respuesta a la cuestión planteada por el abogado del Estado acerca de la eventual falta de legitimación de la Xunta de Galicia para interponer el presente recurso de inconstitucionalidad, toda vez que nos encontraríamos ante una cuestión cuya potestad legislativa correspondería en exclusiva al Estado, lo que excluiría la afectación de las competencias que ostenta la Comunidad Autónoma de Galicia. Por su parte, la Xunta de Galicia ha fundamentado su legitimación en la conexión material existente entre la norma estatal impugnada y el campo competencial autonómico (al ser los

«pactos sucesorios» una manifestación de la competencia gallega sobre el Derecho civil), de manera que no solo estaría legitimada para actuar en defensa de su propio ámbito competencial en la materia, sino también para la depuración del ordenamiento jurídico que lo regula.

Planteada la cuestión en los términos apuntados, es preciso acudir a nuestra jurisprudencia consolidada en materia de legitimación recordando que «la legitimación de las comunidades autónomas para interponer el recurso de inconstitucionalidad no está al servicio de la reivindicación de una competencia violada, sino de la depuración del ordenamiento jurídico» (SSTC 110/2011, de 22 de junio, FJ 2; 176/2019, de 18 de diciembre, FJ único, y 13/2021, de 28 de enero, FJ 3), en todos aquellos supuestos «en que exista un punto de conexión material entre la ley estatal y el ámbito competencial autonómico» [SSTC 199/1987, de 16 de diciembre, FJ 1; 110/2011, de 22 de junio, FJ 2; 118/2016, de 23 de junio, FJ 1 b), y 176/2019, de 18 de diciembre, FJ único]. No hay que olvidar que cuando una comunidad autónoma impugna una ley está «poniendo de manifiesto la existencia de un interés público objetivo en que el Tribunal Constitucional desarrolle su función de garantizar la supremacía de la Constitución mediante el enjuiciamiento de la ley impugnada» (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 3), razón por la cual, «los condicionamientos materiales a la legitimación de las comunidades autónomas para impugnar leyes del Estado constituyen una verdadera excepción» (SSTC 48/2003, de 12 de marzo, FJ 1, y 108/2004, de 30 de junio, FJ 3). Están habilitadas, pues, para acudir ante este Tribunal Constitucional no solo en defensa de sus competencias autonómicas cuando hayan sido menoscabadas –directa o indirectamente– por el Estado, sino también en protección de cualquiera de las garantías que tanto la Constitución como el correspondiente estatuto de autonomía les confieran como presupuesto y base de su propio ámbito de autonomía, sea por atribuirles determinadas facultades, sea por imponerles ciertos mandatos (SSTC 84/1982, de 23 de diciembre, FJ 1, y 62/1990, de 30 de marzo, FJ 2).

En este sentido, es importante recordar que al conceder los arts. 149.1.8 CE y 27.4 de la Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia, una competencia legislativa propia a esta comunidad, se está otorgando a la legislación civil autonómica una «aplicación preferente frente a la legislación del Estado como se deduce del art. 149.3 CE y se refleja en el art. 13.2 del Código civil» (STC 121/1992, de 28 de septiembre, FJ 2). Pues bien, ha sido el Estatuto de Autonomía para Galicia, el que en su art. 27.4 atribuyó, al amparo de lo previsto en el art. 149.1.8 CE, la competencia exclusiva de la comunidad autónoma para la «[c]onservación, modificación y desarrollo de las instituciones del Derecho civil gallego», en el que «se integran o pueden integrar, con naturalidad, posibles normas consuetudinarias» (STC 182/1992, de 16 de noviembre, FJ 3, respecto de los arrendamientos históricos gallegos), como son las correspondientes a los «pactos sucesorios».

Debe rechazarse, en consecuencia, la objeción de procedibilidad alegada por el abogado del Estado.

### 3. Los pactos sucesorios: la apartación (el apartamiento).

a) La naturaleza civil de la apartación. En el ámbito del Derecho civil común, el art. 1271 del Código civil –tras la modificación operada por la disposición final primera de la Ley 7/2003, de 1 de abril–, limita los «pactos sucesorios» sobre la herencia futura a «aquellos cuyo objeto sea practicar entre vivos la división de un caudal y otras disposiciones particionales». Ello no obsta a que se constituyan instituciones sucesorias propias del Derecho foral o especial de algunas zonas de España.

En este contexto, la apartación es una institución propia de los usos y costumbres de Galicia, que se regula por primera vez en la Ley del Parlamento de Galicia 4/1995, de 24 de mayo, de Derecho civil de Galicia, cuando las sucesiones (pactadas) pasan a formar parte del cuerpo legal y, entre ellas, los «pactos sucesorios», incluyendo los pactos de mejora y el mismo régimen. Posteriormente, la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho civil de Galicia, dota a las «sucesiones» de una regulación detallada incorporando un

título X bajo el rótulo «De la sucesión por causa de muerte», entre cuyas disposiciones se incluye un capítulo III denominado «De los pactos sucesorios», entre los que se encuentra la «apartación», por 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 adjudicados» (art. 224). El apartante «podrá adjudicar al apartado cualquier bien o derechos en pago de la apartación, independientemente del valor de la misma» (art. 225), y salvo dispensa expresa del apartante, «lo dado en apartación habrá de traerse a colación si el apartado o sus descendientes concurrieran en la sucesión con otros legitimarios» (art. 227).

Así regulada, y desde la óptica del Derecho civil, la apartación es un pacto sucesorio sobre la herencia futura conforme al cual se adquieren en vida del apartante/causante determinados bienes por el apartado/causahabiente a cambio de no suceder el día de mañana (SSTSJ de Galicia 995/2006, de 13 de junio, FJ 1, y 353/2014, de 11 de junio, FJ 2). Por tanto, estamos ante un pacto de anticipo de legítima, que queda finiquitada mediante un pago firme que impide una eventual acción futura de suplemento (pues el legitimario pierde tal condición con el mismo), cualquiera que sea el valor de la herencia en el momento de la delación (SSTSJ de Galicia núm. 995/2006, de 13 de junio, FJ 1; núm. 529/2010, de 26 de mayo, FJ 1; núm. 549/2012, de 24 de septiembre, FJ 2, y núm. 134/2014, de 5 de marzo, FJ 1). Su naturaleza no puede desvincularse «de los sujetos que adquieren la condición de apartante y apartado, que necesariamente han de ocupar la posición de causante y legitimario, correspondientes a un negocio jurídico *mortis causa*», lo que implica, en consecuencia, que «la condición de apartado y la adquisición inmediata de bienes que obligatoriamente ello conlleva, se encuentra íntimamente conectada con la de una adquisición *mortis causa*, sin la que no es entendible la figura de la apartación» (STSJ de Galicia núm. 616/2014, de 29 de octubre, FJ 2). Se trata, a fin de cuentas, de una adquisición patrimonial de carácter lucrativo que, aun en vida del causante (*inter vivos*), se hace por causa de muerte (*mortis causa*), en la que debe conciliarse «la naturaleza *inter vivos* de la adquisición patrimonial con la del pacto de no suceder, en cuanto que ambos integran la apartación» (SSTSJ de Galicia núm. 637/2013, de 9 de octubre, FJ 3; núm. 396/2014, de 27 de junio, FJ 2, y núm. 100/2015, de 4 de marzo, FJ 2).

b) Consecuencias fiscales: el marco normativo previo a la modificación operada por la ley impugnada. La apartación es un negocio jurídico celebrado por causa de muerte que se realiza de forma anticipada (*inter vivos*) pero a efectos civiles tiene aspectos propios de las sucesiones (*mortis causa*). Es necesario determinar cómo incide esta singularidad en el régimen fiscal de este tipo de transmisiones.

Para el causahabiente (heredero/apartado), «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio» quedaría sujeta al impuesto sobre sucesiones [art. 3.1 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD)], siendo «títulos sucesorios» a efectos de este impuesto, «además de la herencia y el legado [...] los contratos o pactos sucesorios» (art. 11 b) del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones). El impuesto se devenga, con carácter general, «el día del fallecimiento del causante» y, «en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, [...] el día en que se cause o celebre dicho acuerdo» (art. 24.1 LISD, en la redacción que le dio la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social), aunque se trate de adquisiciones «por otros negocios jurídicos lucrativos e *inter vivos*» (art. 47.2 del Reglamento del impuesto). Y lo hace sobre el valor del bien o derecho adquirido (art. 9 LISD) [en la actualidad, en el supuesto de bienes inmuebles, sobre el «valor de referencia» tras la modificación operada por la propia Ley 11/2021]. Ello sin perjuicio de que, al tratarse de un impuesto del Estado cedido a las comunidades autónomas [arts. 11 d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas, y 25.1 c) de la 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], estas puedan introducir reducciones en la base imponible y deducciones y bonificaciones en la cuota (art. 48.1 de la Ley 22/2009).

Así lo vino entendiendo también la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia al afirmar que las apartaciones «implican un pacto sucesorio de realización inmediata del que derivan incrementos obtenidos a título lucrativo, susceptibles de ser asimiladas a los supuestos del hecho imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones» (STSJ de Galicia núm. 382/2006, de 22 de marzo, FJ 2), en los que el impuesto no se devenga «el día de la muerte del causante» sino «en el momento en que se pactó el apartamiento» (SSTSJ de Galicia núm. 995/2006, de 13 de junio, FJ 1; núm. 529/2010, de 26 de mayo, FJ 1, y núm. 665/2011, de 19 de septiembre, FJ 2), liquidándose la adquisición *mortis causa* por el causahabiente/apartado en el ISD (STSJ de Galicia núm. 484/2013, de 19 de junio, FJ 1).

Por su parte, para el causante (apartante), la transmisión efectuada implicará una alteración en la composición de su patrimonio que, si generase una variación en su valor, calculada por la diferencia entre el importe real de los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales (art. 34 LIRPF) que, en el caso de las transmisiones lucrativas serán los que resulten de la aplicación de las normas del ISD, sin que puedan exceder del valor de mercado (art. 36 LIRPF), provocaría una ganancia o pérdida patrimonial y, por tanto, una renta en principio sujeta al impuesto sobre la renta de las personas físicas [arts. 2, 6.1 y 2 d) y 33.1, todos ellos LIRPF]. Eso sí, en el supuesto de «transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente» se estimará que no existe una ganancia o pérdida patrimonial [art. 33.3 b) LIRPF], lo que supone la exclusión de la base imponible del tributo de la eventual ganancia patrimonial generada como consecuencia de la transmisión derivada del fallecimiento del obligado tributario (concretamente, de la denominada «plusvalía del muerto», como la denominaba expresamente la exposición de motivos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas).

Para el Tribunal Superior de Justicia de Galicia y para el Tribunal Supremo, la apartación gallega es un pacto sucesorio, y su tratamiento fiscal es el que se deriva de esta condición cualquiera que sea el impuesto del que se trate, de modo que, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del art. 33.3 b) LIRPF (por ejemplo, SSTSJ de Galicia núm. 382/2006, de 22 de marzo, FJ 2; 549/2012, de 24 de septiembre, FJ 3; 501/2013, de 3 de julio, FJ 1; núm. 169/2015, de 1 de abril, FJ 2; núm. 214/2014, de 9 de abril, FJ 4, y núm. 135/2015, de 11 de marzo, FJ 4; y STS núm. 407/2016, de 9 de febrero, FJ 4). Postura la anterior que, tras la citada sentencia 407/2016 fue asumida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en su resolución de 2 de marzo de 2016).

c) La modificación operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio. A fin de evitar operaciones de planificación fiscal con el uso de los «contratos y pactos sucesorios» en las comunidades autónomas con Derecho civil especial o foral, el Gobierno propuso la modificación del art. 36 LIRPF. Así, se ha añadido un nuevo párrafo al art. 36 LIRPF, a los efectos de no aplicar la excepción de tributación prevista en el art. 33.3 b) LIRPF (la denominada «plusvalía del muerto») cuando el causahabiente/apartado proceda, antes del transcurso de los cinco años siguientes desde la celebración del contrato o del fallecimiento del causante (si fuera anterior), a la transmisión del bien adquirido con la apartación.

Según la nueva redacción, si el causahabiente/apartado procediese a transmitir el bien adjudicado (por ejemplo, por venta) antes de los cinco años siguientes a la celebración del pacto (o del fallecimiento del causante, si fuere anterior), la nueva previsión legal le obliga a tomar en el IRPF como valor de adquisición (a los efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial), no el resultante de aplicar las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones [el valor y, en la actualidad, para los bienes

inmuebles, el valor de referencia (art. 9 LISD)], sino el que tuvo para el causante/apartante al momento de integrarlo en su patrimonio (siempre que el valor de adquisición para el apartado sea superior). De este modo, el cálculo de la eventual ganancia patrimonial a efectos del IRPF no se haría por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del bien para el apartado, sino por la diferencia entre el de adquisición para el apartante y el de transmisión para el apartado.

La nueva redacción del art. 36 LIRPF incorpora una previsión similar a la existente en el art. 46 de las Normas Forales de las Juntas Generales de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas; de las Juntas Generales de Álava 33/2013, de 27 de noviembre, (en la redacción dada por la Norma Foral 18/2017, de 20 de septiembre); y del Territorio Histórico de Guipúzcoa 3/2014, de 17 de enero, (en la redacción dada por la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo). Conforme a ese precepto foral, en las adquisiciones lucrativas por título sucesorio con eficacia de presente, si el donatario (Vizcaya/Álava) o persona instituida (Guipúzcoa) transmitiese los bienes adquiridos antes de que se produjese el fallecimiento del donante/persona instituyente, se subrogará, respecto de los valores y fechas de adquisición, en la posición del donante/instituyente «conservando los que tuviera este con anterioridad al pacto sucesorio con eficacia de presente».

De este modo, la Ley 11/2021 introdujo en la fiscalidad de los «pactos sucesorios» lo que se conoce como una «cláusula antiabuso», con la finalidad de impedir «una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido» (por el causahabiente/apartado), de cara a evitar «una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a otra persona o entidad por el o la titular original» (el causante/apartante) (apartado VI de la exposición de motivos).

4. El principio de capacidad económica, la prohibición de confiscatoriedad y la igualdad ante la ley (art. 31.1 CE): doctrina constitucional.

a) El principio de capacidad económica. El art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir «al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica», lo que incorpora «un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9, y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2), del que no solo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es el de que esa contribución «sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad» (SSTC 182/1997, FJ 6; 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2, y 26/2017, FJ 2).

Como «fundamento de la imposición», el principio de capacidad exige gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4, y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)], esto es, «una manifestación de riqueza» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, FJ 4), bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo» [SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3; 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3, y 182/2021, de 26 de octubre, FJ 3 b)].

Una segunda vertiente del principio de capacidad es como «criterio, parámetro o medida de la imposición», en virtud de la cual, «la capacidad económica no solo [rige] en la elección de los hechos imposables, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo» [STC 182/2021, FJ 4 B) c)]. Esta segunda dimensión ha sido revitalizada por la citada STC 182/2021, FJ 4 C) cuya doctrina se puede sintetizar en los siguientes puntos: (i) la capacidad económica como parámetro de la imposición no rige con la misma intensidad en todas las instituciones tributarias sino que «se refleja mejor en las obligaciones tributarias principales (art. 19 LGT) que en las obligaciones tributarias accesorias (art. 25.1 LGT)» y «operará con más

intensidad en los impuestos [que en las tasas]»; (ii) para cumplir con esta dimensión, el legislador goza de un amplio margen de libertad, de modo que puede otorgar preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5).

En relación con los tributos con fin primordialmente fiscal, se han admitido como razones que puede tener en cuenta el legislador, a la hora de concretar esta vertiente de la capacidad, las siguientes: (i) el establecimiento de exenciones y bonificaciones (por todas, STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8); (ii) la lucha contra el fraude fiscal (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3); y (iii) evitar la complejidad en el procedimiento tributario y la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión (razones de política financiera, técnica tributaria o de practicabilidad o conveniencia administrativa) [STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 6 A)].

En suma, el art. 31.1 CE contiene un mandato que vincula a los poderes públicos: (i) a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (fundamento); y (ii) a exigirla en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes (medida) [STC 182/2021, FJ 4 B) b)].

b) La igualdad ante la ley. Con carácter general, el principio de igualdad ante la ley del art. 14 CE «impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación» [STC 20/2022, de 9 de febrero, FJ 2). Más concretamente, en materia tributaria, si bien la igualdad ante la ley resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad, que se consagran en el art. 31.1 CE (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 5), esto «no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de estas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia» de suerte que «la vulneración del art. 14 CE por la ley tributaria solo se producirá, eventualmente, "cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación"» (STC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 3).

Para comprobar si una determinada medida es respetuosa con el principio de igualdad ante la ley tributaria «es preciso, en primer lugar, concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales; en segundo término, una vez concretado que las situaciones son comparables, que existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales; y, en tercer lugar, que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos» (STC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4).

5. Aplicación de la doctrina al apartado 3 del art. 3 de la Ley 11/2021.

a) El contenido de la disposición.

El art. 36 LIRPF, «Transmisiones a título lucrativo», en su párrafo primero dispone: «Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado». Por su parte, el apartado 3 del art. 3 de la Ley 11/2021 añadió, a renglón seguido, un segundo párrafo para precisar que «en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio

o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior».

Según lo que antecede, el art. 36 LIRPF tiene dos partes claramente diferenciables. En la primera (no modificada), se establece que en las transmisiones a título lucrativo (*inter vivos* o *mortis causa*) se tomará como valor (de adquisición o transmisión) el que resulte de la normativa del ISD (a saber, el valor de los bienes adquiridos y, en el caso de los bienes inmuebles, en virtud de la propia Ley 11/2021, el de referencia). Y, en la segunda (de nueva redacción), se ha introducido una regla para los «contratos o pactos sucesorios», conforme a la cual, el beneficiario (causahabiente/apartado) tendrá que tributar en el IRPF por la ganancia patrimonial generada cuando: (i) transmita el bien con anterioridad al transcurso de los cinco años siguientes a su adquisición o al fallecimiento del causante/apartante, si se produjese antes del agotamiento de ese período temporal; y (ii) el valor que tuvo el bien para el causante/apartante al momento de su adquisición hubiese sido inferior al que haya tenido para el causahabiente/apartado al momento de la celebración del pacto sucesorio.

Con la regla controvertida, el régimen fiscal en el IRPF de los contratos o pactos sucesorios en los que concurren las circunstancias indicadas se asimila al que tienen las transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* (donaciones). Para la Xunta de Galicia, el legislador parece presumir con ello que toda transmisión efectuada por el causahabiente/apartado en los cinco años siguientes a la adquisición del bien objeto del pacto sucesorio (o del fallecimiento del causante, de haberse producido con anterioridad) se ha llevado a cabo exclusivamente por razones tributarias, de cara a la obtención de un ahorro fiscal. Por el contrario, según el abogado del Estado, incluso aunque el contrato o pacto sucesorio no se haga con dicha finalidad, es legítimo y constitucional que su tratamiento en el IRPF se asimile, cuando concurren las circunstancias previstas, al de los actos traslativos *inter vivos*. Subraya que la adquisición patrimonial mediante contrato o pacto sucesorio, aunque vinculada con los derechos sucesorios («herencia en vida»), despliega sus efectos en vida del causante y esto justifica el tratamiento que recibe con la Ley 11/2021.

b) No se vulnera el principio de capacidad económica.

(i) La demanda sostiene que nos hallamos ante un supuesto de «doble imposición tributaria» contrario al art. 31.1 CE, al quedar sometida a tributación la misma capacidad económica, primero por el ISD y, luego, por el IRPF.

Dicho argumento no puede acogerse. El ISD somete a tributación la «adquisición» del bien por el causahabiente, mientras que el IRPF grava la ganancia patrimonial generada con la posterior transmisión del mismo, lo que revela que nos hallamos ante diferentes manifestaciones de capacidad económica. Como se ha indicado, la norma impugnada no hace sino aplicar a los contratos o pactos sucesorios incluidos en ella un régimen análogo al de las donaciones, en las que cabe distinguir las capacidades económicas señaladas.

Según nuestra doctrina, el único supuesto de «doble imposición» prohibido por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad es el que se encuentra expresamente establecido en el art. 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas, como límite a la potestad tributaria de las comunidades autónomas, que les impide establecer tributos que recaigan sobre los hechos imposables gravados por los tributos estatales o locales. De este modo, la prohibición de doble imposición «territorial» en materia tributaria «garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible» [cursiva añadida] [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c); 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 C); 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23, y 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 6]. Fuera de esa previsión orgánica, ni existe una prohibición constitucional de «doble imposición», ni es evitable, ya que «resulta imposible en los sistemas tributarios modernos, integrados

por una pluralidad de figuras que necesariamente coinciden o se solapan, al menos parcialmente, al recaer sobre distintas modalidades de renta, patrimonio o consumo» [SSTC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3 c); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3 c), y 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3 c)].

(ii) En segundo término, la demanda también anuda la vulneración del principio de capacidad económica a la regla del último inciso del párrafo impugnado del art. 36 LIRPF, según la cual el beneficiario del contrato o pacto sucesorio «se subrogará en la posición de este [el causante], respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos [los bienes recibidos], cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior [el valor otorgado en el contrato o pacto sucesorio]».

Como apunta el abogado del Estado, esta regla es la misma que prevé el párrafo tercero del art. 36, que no ha sido modificado, para las donaciones de empresas o participaciones a las que se refiere el art. 20.6 LISD (la denominada «empresa familiar»). Y no es el único caso, ya que, por ejemplo, en las transmisiones en virtud de fusiones y otras operaciones de reestructuración [régimen previsto en el capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS)], también se prevé que los bienes adquiridos «se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente» (art. 78.1 LIS). Regla que se hace extensiva al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, respecto de las transmisiones de inmuebles urbanos incluidas en dichas operaciones de reestructuración [art. 104.5, último párrafo, inciso final, del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LHL)].

Cabe explicar esta subrogación en los valores y fechas de adquisición del anterior titular de los bienes por el tipo de transmisiones a las que se aplica que, en el supuesto que analizamos y en el del párrafo tercero del art. 36 LIRPF, tienen carácter gratuito. O bien por ser operaciones que el legislador no quiere desincentivar, como es el caso de las reestructuraciones empresariales, para lo cual se aplazan los impuestos que recaen sobre las plusvalías generadas en ellas (régimen del capítulo VII del título VII LIS y art. 104.5 LHL).

No puede olvidarse que, a la hora de cumplir con el principio de capacidad económica como «criterio, parámetro o medida de la imposición», como antes se ha recordado, el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, «no correspondiendo[al Tribunal Constitucional] en modo alguno [...] enjuiciar si las soluciones adoptadas en la ley tributaria sometida a control de constitucionalidad son las más correctas técnicamente» [por todas, STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4 C) b)]; pudiendo «administrar la intensidad con que el principio de capacidad económica debe manifestarse en ellos, para hacerlos compatibles con otros intereses jurídicos dignos de protección, como puedan ser, como ya se ha manifestado, el cumplimiento de fines de política social y económica, la lucha contra el fraude fiscal o razones de técnica tributaria» [FJ 5 B)].

Por lo expuesto, la regla de subrogación prevista en el último inciso del párrafo segundo impugnado del art. 36 LIRPF no es contraria al principio de capacidad económica.

c) No se vulnera el principio de igualdad.

En segundo lugar, la Xunta de Galicia denuncia que se vulnera el principio de igualdad del art. 31.1 CE, en dos sentidos. Por un lado, porque si el contrato o pacto sucesorio es una transmisión por causa de muerte, no hay razón para que genere una ganancia patrimonial en el IRPF, cuando el resto de transmisiones *mortis causa* no lo hacen, en virtud del art. 33.3 b) LIRPF. De otro, porque la regla impugnada dispensa un tratamiento indiscriminado a todos los beneficiarios de tales negocios, aunque no los hubiesen usado como un instrumento de planificación fiscal «abusiva», sino simplemente como un medio de ordenación en vida de las herencias.

(i) Comenzando por el segundo aspecto, según nuestra consolidada doctrina, el art. 14 CE no ampara una «discriminación por indiferenciación», ni consagra un derecho a la desigualdad de trato. El principio constitucional de igualdad reconoce el derecho a no padecer discriminaciones o diferencias carentes de justificación objetiva y razonable, pero no ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, esto es, el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato (STC 117/2006, de 24 de abril, FJ 2, y, específicamente en el ámbito tributario, STC 55/1998, de 16 de marzo, FJ 3, entre muchas otras). Por tanto, la tacha no puede prosperar.

(ii) Respecto a la supuesta desigualdad de trato entre las transmisiones por contrato o pacto sucesorio y el resto de transmisiones por causa de muerte, no estamos ante situaciones comparables, que es la premisa de partida de todo juicio de igualdad. Aunque en el contrato o pacto sucesorio la entrega del bien traiga causa de una herencia futura, el efecto traslativo se produce ahora («con efectos de presente») y esta sola circunstancia permite al adquirente disponer de él inmediatamente, lo que entraña una diferencia sustancial con la transmisión hereditaria «típica».

De hecho, el legislador ha ido modificando el tratamiento en el IRPF de las ganancias aforadas en las transmisiones lucrativas, en atención al tipo de bien transmitido o a la naturaleza de la operación, conforme a las opciones de política tributaria de cada momento. Al respecto, no debe olvidarse que en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, sí tributaba la llamada «plusvalía del muerto». Así, conforme a su art. 20.3, eran «incrementos o disminuciones de patrimonio, y como tales se computarán en la renta del transmitente, las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de *cualquier* transmisión lucrativa» (la cursiva es añadida). De esta forma, con dicha Ley la ganancia patrimonial generada en las transmisiones lucrativas estaba sometida a gravamen tanto si era *inter vivos* (donación o asimilada) como si era *mortis causa* (herencia o título análogo), aunque en el segundo caso, lo hacía al «tipo de gravamen más bajo de la escala» (art. 28.3). Por tanto, no es consustancial a la «plusvalía del muerto» el quedar libre de tributar en el IRPF –como asume la demanda–, sino que dependerá de la opción legislativa adoptada.

En concreto, fue la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF la que exceptuó de gravamen «las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo» [art. 44.5 a)], conservándolo para las ganancias en actos *inter vivos*, con la salvedad de las generadas con los donativos que gozaban de deducción en el impuesto [art. 44.5 b) en relación con el art. 77.6 c)].

La vigente Ley 35/2006 mantiene sin gravamen la «plusvalía del muerto» y, respecto de las aforadas en actos *inter vivos*, amplía la excepción a las donaciones de empresas o participaciones a las que se refiere el art. 20.6 LISD (la denominada «empresa familiar»). Con el matiz de que, según hemos dicho antes, para estas el régimen no es de exención (como sí lo es en los donativos a entidades fiscalmente protegidas, previstos en el art. 68.3 LIRPF), sino de diferimiento del gravamen.

En definitiva, según afirmó la STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 3 C), al enjuiciar la deducción por rendimientos del trabajo en el IRPF, «en el marco de su libertad normativa, puede el legislador decidirse por el establecimiento o la supresión de una deducción de esta naturaleza [aquí, exención] y, una vez establecida, regularla con la extensión que considere adecuada».

La Xunta de Galicia invoca en apoyo de su tesis la STS 407/2016, de 9 de febrero. Pero en ella el Tribunal Supremo no desconoce la especificidad de los contratos y pactos sucesorios, a los que califica como negocios «*sui generis*» pues, «aun cuando la entrega de bienes tiene lugar en vida del causante, esa entrega o transmisión se hace por causa de muerte» (fundamento jurídico cuarto). Si dicha sentencia interpretó que a tales negocios les era aplicable la exención de la «plusvalía del muerto» del art. 33.3 b) de la Ley 35/2006, fue únicamente por no existir en dicho precepto una delimitación fiscal autónoma y propia de los contratos o pactos sucesorios, pues el legislador –afirma textualmente– «bien podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física del contribuyente» que es lo que, precisamente, hace la

Ley 11/2021. Junto al fallecimiento del causante, la norma impugnada excluye el gravamen también cuando el beneficiario del contrato o pacto sucesorio mantenga el bien recibido por un plazo de cinco años, reproduciendo así una condición temporal que es habitual en las normas tributarias de beneficio fiscal (la no exigencia del IRPF aquí lo es, sin duda) como, por ejemplo, la prevista para la «empresa familiar» del art. 20.6 LISD, ya mencionada; precepto que supedita el incentivo en el ISD a que el donatario mantenga lo adquirido «durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo».

En suma, la transmisión mediante contrato o pacto sucesorio se distingue de la sucesión *mortis causa* «típica» en que aquella, como las donaciones, tiene efectos en el presente. Por tanto, no son situaciones comparables y su tratamiento diferenciado no vulnera el principio de igualdad del art. 31.1 en conexión con el art. 14 CE.

Debemos, por consiguiente, desestimar la impugnación del apartado 3 del art. 3 de la Ley 11/2021, de 9 de julio.

6. Apartado 4 de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021.

En conexión con el art. 3.3 de la Ley 11/2021, el apartado 4 de la disposición transitoria primera, precisa que «[l]a nueva redacción del párrafo segundo del artículo 36 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, solamente será de aplicación a las *transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente*» [cursiva añadida].

La Xunta de Galicia entiende que con la regla destacada en cursiva el causahabiente tributaría en el IRPF por una transmisión cuya fiscalidad estaba ya «cerrada» desde el ejercicio en que se formalizó el pacto sucesorio, por lo que se vulneraría el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE. Conclusión a la que se opone el abogado del Estado, para quien la nueva norma solo es aplicable a las transmisiones efectuadas a partir de la entrada en vigor de la Ley 11/2021, sin efecto retroactivo alguno.

La doctrina constitucional sobre la retroactividad de las normas tributarias ha sido sintetizada, entre otras, en la STC 121/2016, de 23 de junio, FJ 4 según la cual «no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues las normas tributarias no tienen carácter sancionador sino que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales de carácter público».

Para determinar si la norma enjuiciada establece un efecto retroactivo y, en caso afirmativo, cuál es su grado, es obligado referirse a la STC 182/1997, de 28 de octubre, cuyo fundamento jurídico 11 c) distinguió entre la retroactividad auténtica, o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. La primera es aquella en la que «la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas». Tal es, por ejemplo, la que apreció la citada STC 121/2016, FJ 6, en la que se enjuiciaba una modificación del IRPF realizada en 2011 y que afectaba a la tributación de unas rentas (opciones sobre acciones) imputables a periodos impositivos posteriores a 4 de agosto de 2004.

Por su parte, la retroactividad en grado medio «se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas», como era el caso examinado en la citada STC 182/1997, FJ 12, en el que se había modificado el IRPF cuando ya estaba muy avanzado el periodo impositivo y con efectos para todo él. Tratándose de un impuesto que tiene por periodo impositivo el año natural (salvo en casos especiales) y por fecha de devengo el 31 de diciembre, y dado que, al aprobarse la modificación normativa el tributo todavía no se había devengado ni consumado, el Tribunal entendió que había solo una retroactividad impropia «ya que las rentas percibidas antes de entrar en vigor la Ley no son más que elementos materiales integrantes del hecho imponible

duradero y unitario que consiste en la obtención de la renta global neta a lo largo de todo el período impositivo, que concluye el último día del año».

A partir de lo expuesto, debemos descartar que la modificación aquí enjuiciada tenga carácter retroactivo. El apartado 4 de la disposición transitoria primera prevé que, si la transmisión es anterior al 11 de julio de 2021, momento de entrada en vigor de la Ley 11/2021, no quedará sujeta a la nueva regla. El legislador ha querido evitar así todo posible efecto retroactivo del cambio introducido en el art. 36 LIRPF.

No puede acogerse la pretensión de la demanda de aplicar el régimen que estaba vigente cuando se otorgó el pacto o contrato sucesorio que, según dice, estaría «cerrado» ya. Sería tanto como propugnar que los incrementos de patrimonio (ya sea en el IRPF o en otros tributos que recaen sobre ellos, como el impuesto sobre sociedades o el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana) tributen conforme a las reglas en vigor cuando se adquirieron los bienes y no cuando se enajenan, que es cuando se genera la renta. Así lo corrobora el art. 14.1 c) LIRPF cuando dispone que «[l]as ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial». Incluso, como ya hemos indicado, la norma ha tenido la cautela de no aplicar la nueva regla a las transmisiones que, aun dentro del período impositivo de 2021, se hayan realizado antes del 11 de julio de ese año. Por otro lado, según reiterada doctrina constitucional, «entre las exigencias de la seguridad jurídica no se incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal, ni, en general, a la ‘congelación del ordenamiento jurídico existente’» [por todas, STC 182/1997, FJ 13 A)].

Por consiguiente, debemos descartar que el apartado 4 de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021 sea contrario al art. 9.3 CE, desestimando esta impugnación y, con ella, la totalidad del recurso.

#### FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veinticuatro de mayo de dos mil veintitrés.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—Inmaculada Montalbán Huertas.—Ricardo Enríquez Sancho.—María Luisa Balaguer Callejón.—Ramón Sáez Valcárcel.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—María Luisa Segoviano Astaburuaga.—César Tolosa Tribiño.—Laura Díez Bueso.—Firmado y rubricado.

*Voto particular que formulan los magistrados don Enrique Arnaldo Alcubilla y doña Concepción Espejel Jorquera respecto de la sentencia pronunciada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 2545-2022*

Con el debido respeto a la opinión de la mayoría, en el ejercicio de la facultad que nos confiere el art. 90.2 LOTC, formulamos el presente voto particular para manifestar nuestra discrepancia con la fundamentación jurídica y el fallo desestimatorio de la sentencia, que consideramos debió ser estimatorio del recurso de inconstitucionalidad planteado por la Xunta de Galicia, declarándose inconstitucional y nulo el apartado 3 del art. 3 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, por violación de los principios de capacidad económica, de prohibición de confiscatoriedad y de igualdad ante la ley, todos ellos del art. 31.1 CE, por las razones que a continuación se exponen.

## 1. La apartación.

La apartación (como se la denomina legalmente) o el apartamiento (como tradicionalmente se le ha venido conociendo), como institución propia de los usos y costumbres del Derecho civil sucesorio gallego, es un negocio jurídico conforme al cual «[p]odrá adjudicarse en vida la plena titularidad de determinados bienes de cualquier clase, sin ninguna excepción, a quien tenga la condición de legitimario del adjudicante en el momento de la adjudicación, quedando este totalmente excluido de tal condición de legitimario con carácter definitivo, cualquiera que sea el valor de la herencia en el momento de deferirse» (art. 134.1 de la Ley del Parlamento de Galicia 4/1995, de 24 de mayo, de Derecho civil de Galicia). Es decir, es un «pacto sucesorio» por el que «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 adjudicados» (art. 224 de la Ley del Parlamento de Galicia 2/2006, de 14 de junio, de Derecho civil de Galicia).

## 2. Las consecuencias fiscales para el apartado (causahabiente).

Desde la perspectiva del causahabiente/apartado, «[l]a adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio» quedaría sujeta al impuesto sobre sucesiones [art. 3.1 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD)]. Así lo ha señalado la propia Dirección General de Tributos (Ministerio de Hacienda y Función Pública), que ha considerado los «pactos sucesorios» (y, entre ellos, a la apartación del Derecho civil de Galicia) como un «título sucesorio» en el cual, la adquisición de los bienes objeto del pacto «estará sujeta al ISD por el concepto regulado en el artículo 3.1 a) de la LISD, esto es, como adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio» [entre muchas resoluciones las de 23 de marzo de 2005 y 21 de enero de 2022]. Y así lo ha confirmado la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia al calificar las apartaciones como «un pacto sucesorio de realización inmediata del que derivan incrementos obtenidos a título lucrativo, susceptibles de ser asimilados a los supuestos del hecho imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones» (STSJ de Galicia 382/2006, de 22 de marzo, FJ 2), en los que el impuesto no se devenga «el día de la muerte del causante» sino «en el momento en que se pactó el apartamiento» (SSTSJ de Galicia 995/2006, de 13 de junio, FJ 1; 529/2010, de 26 de mayo, FJ 1, y 665/2011, de 19 de septiembre, FJ 2), liquidándose la adquisición *mortis causa* por el causahabiente/apartado en el ISD [STSJ de Galicia 484/2013, de 19 de junio, FJ 1]. Estaríamos, entonces, tanto desde el punto de vista civil como desde el tributario, ante una herencia anticipada que tributa en la persona del apartado/causahabiente como una «sucesión», pero no al momento del fallecimiento del apartante/causante sino al de la formalización del pacto.

## 3. Las consecuencias fiscales para el apartante (causante).

Con carácter previo a la modificación operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, la eventual ganancia patrimonial generada con la transmisión por parte del causante/apartante (conocida legalmente como la «plusvalía del muerto») tenía la calificación de renta sujeta pero exenta al impuesto sobre la renta de las personas físicas [arts. 2, 6.1 y 2 d) y 33.1 y 3 b), todos ellos de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas]. Así derivaba de su propia literalidad (que declaraba la exención de la «plusvalía del muerto»), como consecuencia de la propia calificación del «pacto sucesorio» por la normativa del impuesto sobre sucesiones como un «título sucesorio». De este modo, el legislador tributario, en su libertad de configuración normativa había considerado los «pactos sucesorios» como «títulos sucesorios» sujetos al impuesto sobre sucesiones (en la persona del adquirente) y al de la renta (en la del transmitente), siendo de aplicación, en el primero, las reducciones y

bonificaciones previstas para las sucesiones en la normativa estatal y autonómica, y en el segundo, la excepción de gravamen prevista para la citada «plusvalía del muerto» [art. 33.3 b) LIRPF].

Pese a la claridad de la norma, la Dirección General de Tributos vino entendiendo que la ganancia patrimonial que pudiera producirse para el causante/apartante como consecuencia de los pactos sucesorios no se encontraba amparada por aquella excepción de gravamen, al producirse la transmisión de los bienes o derechos por actos *inter vivos* y no a causa del fallecimiento del contribuyente (entre muchas, resoluciones de 10 de diciembre de 2008, 26 de mayo y 5 de agosto de 2010, 6 de junio de 2011, 4 de septiembre y 9 de diciembre de 2013 y 16 de julio de 2014). Fue, primero, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia y, después, el Tribunal Supremo, quienes concluyeron que la apartación gallega era un «pacto sucesorio» cuyo tratamiento fiscal debía ser el que derivaba de esta condición, cualquiera que fuese el impuesto del que se tratase, al constituir una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente comprendida dentro del ámbito de aplicación del art. 33.3 b) LIRPF [por ejemplo, SSTSJ de Galicia 382/2006, de 22 de marzo, FJ 2; 549/2012, de 24 de septiembre, FJ 3; 501/2013, de 3 de julio, FJ 1; 169/2015, de 1 de abril, FJ 2; 214/2014, de 9 de abril, FJ 4, y 135/2015, de 11 de marzo, FJ 4; y también STS 252/2016, de 9 de febrero, FJ 4].

#### 4. La modificación operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio.

Como se concluye del razonamiento que contiene la exposición de motivos de la Ley 11/2021, de 9 de julio, entendiendo que se estaban utilizando los «contratos y pactos sucesorios» como un instrumento de «planificación fiscal» en las comunidades autónomas con Derecho civil especial o foral, se promueve la introducción de una «cláusula antiabuso» con la finalidad de impedir «una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido» (por el causahabiente/apartado), de cara a evitar «una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a otra persona o entidad por el o la titular original» (el causante/apartante; apartado VI de la exposición de motivos). A tal fin, se añadió un nuevo párrafo al art. 36 LIRPF, a los efectos de no aplicar la excepción de tributación prevista en el art. 33.3 b) LIRPF cuando el causahabiente/apartado procediese, antes del transcurso de los cinco años siguientes a la celebración del contrato o del fallecimiento del causante (si fuera anterior), a la transmisión del bien adquirido con la apartación, haciendo tributar al causahabiente/apartado por la ganancia patrimonial generada por el causante/apartante (durante el tiempo que estuvo el bien en su patrimonio).

De este modo, sin alterar la naturaleza del «pacto sucesorio», ni modificar su calificación como un «título sucesorio» [art. 3.1 a) LISD], la transmisión del bien adquirido (heredado) por el apartado (causahabiente), sin dejar transcurrir cinco años desde la formalización del pacto o del fallecimiento del causante (si fuera anterior), le supone la no aplicación de la excepción de gravamen de la eventual ganancia patrimonial generada en el IRPF por el apartante (causante). Para ello, la norma impugnada ha recurrido a un doble artificio: en primer lugar, calcula la segunda ganancia patrimonial a efectos del IRPF (la provocada por la transmisión del bien heredado por el apartado) «como si» se tratara de la primera (la generada por la apartación), tomando para ello la diferencia entre el valor de adquisición para el apartante y el de transmisión para el apartado; y en segundo lugar, la somete a tributación en la persona del apartado «como si» la capacidad económica manifestada fuera propia.

#### 5. El motivo de nuestra discrepancia.

La sentencia de la que discrepamos justifica la constitucionalidad de la medida en dos ideas básicas: el amplio margen de libertad del que goza el legislador en la configuración los tributos, lo que «impide» a este Tribunal «en modo alguno» enjuiciar si las soluciones adoptadas son las más correctas técnicamente [FJ 5 b)]; y la posibilidad que tendría el legislador, en el ejercicio de la anterior libertad configurativa, de asimilar

en el IRPF el régimen fiscal de los pactos sucesorios al de «las transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* (donaciones)» [FJ 5 a)], aplicándoles «un régimen análogo al de las donaciones» [FJ 5 b)].

Nuestra discrepancia con la mayoría se halla en la determinación de las «consecuencias fiscales» atribuidas a los «pactos sucesorios». Y ello porque si la apartación es un negocio renunciativo o abdicativo (de *non succedendum*), de naturaleza contractual, aunque lo sea por actos *inter vivos*, tiene eficacia sucesoria y, por consiguiente, debe tener el mismo tratamiento que el ordenamiento jurídico-tributario dispensa a las sucesiones, al encontrarnos ante herencias pactadas, adquiriéndose en vida del apartante/causante determinados bienes por el apartado/causahabiente a cambio de no suceder el día de mañana (de renunciar a la condición de legitimario al momento de la delación de la herencia, de la que quedaría excluido con carácter definitivo). Por tanto, si los «pactos sucesorios» son, simplemente, disposiciones *mortis causa* con eficacia anticipada (de presente), y como tales los ha calificado el propio legislador tributario, parece lógico —por no decir, evidente— que las consecuencias tributarias asociadas a los mismos deben ser las propias de este tipo de transmisiones, so pena de quebrar la lógica jurídica, primero, y el principio de unidad del ordenamiento jurídico, después, una y otro como garantía de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, en conexión con el de seguridad jurídica de los ciudadanos y la confianza legítima generada por los términos en los que está conformada tanto la realidad material como la jurídica que la regula (art. 9.3 CE).

A nuestro juicio, el resultado del juego de las ficciones a las que he hecho referencia anteriormente es claramente contrario a la Constitución, pues no solo trata de forma dispar a los causahabientes de una herencia (según se haya materializado al momento del fallecimiento o de forma anticipada con ocasión de pacto sucesorio) en contra del principio de igualdad ante la ley (arts. 14 y 31.1 CE), sino que les somete a tributación recurriendo al gravamen de rentas inexistentes, en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE). Una y otra previsión normativa impiden que el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se lleve a cabo exclusivamente mediante un sistema tributario justo (art. 31.1 CE) pues, aun cuando la norma tenga como finalidad la de evitar una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a otra persona «por el o la titular original», sin embargo, en lugar de gravar en el IRPF la eventual ganancia patrimonial generada con la transmisión derivada del «pacto sucesorio» en la persona «del titular original», lo hace en la «del apartado», obligándole a soportar el gravamen por una capacidad económica que, desde su estricta perspectiva personal, es inexistente.

#### 6. La libertad de configuración del legislador y sus límites.

Ninguna duda cabe de que la libertad configurativa del legislador le permite atribuir a cada negocio jurídico las consecuencias tributarias que considere, en cada momento, más convenientes. Nuestra discrepancia no está en que el legislador (tributario) atribuya a los pactos sucesorios «de presente» las consecuencias fiscales de las transmisiones *inter vivos*. Como hemos visto, la apartación, como acto traslativo anticipado de los bienes de la herencia, despliega toda su eficacia en vida del apartante, razón por la cual, tan legítimo es atribuirle las consecuencias fiscales de las transmisiones *mortis causa* (al ser jurídicamente un «título sucesorio»), como las de las transmisiones lucrativas *inter vivos* (al operar, *de facto*, como una «donación»). *Tertium non datur*. Tanto en uno como en otro caso, la eventual ganancia patrimonial generada por la transmisión del bien por el apartante/causante/donante quedará sometida al IRPF (aunque exenta en el supuesto de asimilarse a las sucesiones); y la adquisición por el apartado/causahabiente/donatario estará sujeta al ISD (a los tipos y con las reducciones previstas en la normativa autonómica al tratarse de un tributo cedido con competencias normativas).

Lo que nos lleva a discrepar de la decisión mayoritaria es que se legitime al legislador, no a aplicarles uno u otro régimen jurídico, sino a crear un artificio con unas

consecuencias fiscales abiertamente contrarias a la Constitución. La sentencia ha hecho «tabla rasa» de la doctrina constitucional existente para justificar que una misma transmisión pueda desplegar las consecuencias fiscales propias de negocios jurídicos diferentes (sucesiones y donaciones), por la sola circunstancia de que el bien no se mantenga en el patrimonio del causahabiente/apartado durante un determinado período temporal. Permite así, con naturalidad, la imputación de la responsabilidad de pago de deudas tributarias no solo, en principio, inexistentes (por operar la excepción de gravamen de la «plusvalía del muerto»), sino exponentes de capacidades económicas ajenas, con fundamento en que «[l]a apartación es un negocio jurídico celebrado por causa de muerte que se realiza de forma anticipada (*inter vivos*) pero a efectos civiles tiene aspectos propios de las sucesiones (*mortis causa*)» [FJ 3 b)]. De este modo, reconoce al legislador «tributario» una libérrima potestad para «ajustar», a conveniencia, las consecuencias fiscales de los negocios jurídicos realizados, hasta el punto de que puedan desplegar, en unidad de acto, las correspondientes a negocios diferentes.

Si según la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD), está sujeta al impuesto sobre sucesiones «[l]a adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio» [art. 3.1 a)], concretando el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones, como uno de esos «títulos sucesorios» a los que hace referencia la norma legal, «además de la herencia y el legado[...] [l]os contratos o pactos sucesorios» [art. 11 b)], es el propio legislador (tributario) quien, en su libertad de configuración normativa, ha considerado el «pacto sucesorio» como un «título sucesorio». De este modo, si un «pacto sucesorio» participa de la naturaleza de las «sucesiones», no es coherente despojarle luego de uno de los efectos que le son propios: el no gravamen de la eventual ganancia patrimonial generada por el causante/apartante en el impuesto sobre la renta con ocasión de la sucesión (anticipada). Las previsiones legislativas «han de ser aplicadas teniendo presente, en todo caso, la necesaria unidad del ordenamiento jurídico» (STC 17/2013, de 31 de enero, FJ 9), la cual exige, como principio constitucional (SSTC 58/1985, de 30 de abril, FJ 3, y 147/1991, de 4 de julio, FJ 7), que el legislador respete el derecho que él mismo establece, lo que le impide considerar un mismo negocio jurídico de una manera y de la contraria, pues «[e]n la realidad jurídica [...] no puede admitirse que algo es y no es» (STC 24/1984, de 23 de febrero, FJ 3).

Los efectos fiscales de una determinada figura jurídica deben ajustarse a su propia naturaleza, esto es, a la imagen que deriva de los propios rasgos legales que la perfilan. No es posible ni jurídica ni lógicamente que el ordenamiento jurídico atribuya a los «pactos sucesorios» la naturaleza, primero, de una «sucesión», a los efectos de colocarlos bajo el ámbito de aplicación del impuesto sobre sucesiones, y, acto seguido, la de una «donación», con la sola intención de excluirlos de la denominada «plusvalía del muerto» en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (so pretexto de impedir una actualización de los valores de transmisión a la que, por cierto, obliga la propia Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones). Es doctrina de este tribunal la de que «carece de toda justificación razonable y resulta por tanto arbitrario fingir que una misma transmisión [...] ha tenido lugar simultáneamente de forma onerosa y gratuita [en el presente caso, como sucesión y donación]. Dicho de otro modo, es del todo imposible que haya existido a la vez más de una transmisión y, por tanto, más de una riqueza imponible: o bien ha tenido lugar una donación [...], en cuyo caso puede hacerse tributar al adquirente [y al transmitente] conforme a las transmisiones lucrativas [...], o bien ha tenido lugar una compraventa [en el presente caso, sucesión] [...], en cuyo caso podrá exigírsele el gravamen correspondiente [...]. Fingiendo a efectos tributarios que han existido simultáneamente dos transmisiones distintas, es evidente que la [norma impugnada] está gravando, junto a una manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado [...]), una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio

de capacidad económica constitucionalmente reconocido» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8).

Sin desconocer el amplio margen de libertad de configuración normativa que ostenta el legislador (en este caso, en materia tributaria), su ejercicio no es absoluto, incondicionado. No tiene habilitación constitucional para introducir reglas que, por razones de oportunidad, le conduzcan a dotar de efectos antagónicos a una misma realidad. Si bien no cabe duda de que puede corregir los efectos indeseados derivados del uso de los pactos sucesorios como un instrumento de planificación fiscal destinado, no solo a la ordenación de una herencia, sino también a la neutralización de su impacto fiscal, sin embargo, «en el legítimo ejercicio de su libertad de opción política, lo que no puede hacer es contravenir los principios establecidos en el art. 14 CE y en el art. 31.1 CE» (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8), «que fijan el límite que el legislador no puede rebasar» (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5), pues «el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 5).

#### 7. El gravamen de capacidades económicas inexistentes.

La sentencia de la que discrepamos afirma que «el art. 31.1 CE contiene un mandato que vincula a los poderes públicos: (i) a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (fundamento); y (ii) a exigirla en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes (medida)» [FJ 4 a)]. Sin embargo, luego no extrae las consecuencias lógicas de esa afirmación, pues ni se le exige «a todos los contribuyentes» (pues no todos los «apartantes/donantes» tributan por su propia capacidad económica ni todos los «apartados/donatarios» por la ajena), ni se hace «en función de la intensidad» con la que se ponga de manifiesto (dado que los «apartantes/donantes» no tributan por la ganancia patrimonial generada, mientras que los «apartados/donatarios» lo hacen por la ajena).

Si los «apartados» son equiparados a los «donatarios», ello debe hacerse con todas sus consecuencias, de modo que deberían ser los «apartantes» («donantes») los que soportasen el gravamen de la ganancia patrimonial generada desde el momento de la adquisición del bien hasta el del apartamiento (donación), y los «apartados» («donatarios») deberían hacerlo por la provocada desde su adquisición por el pacto sucesorio (donación) hasta su posterior transmisión, como sucede, en uno y otro caso, con las «donaciones» a las que se pretende equiparar el «pacto sucesorio». Pero si son legalmente considerados como «causahabientes» («herederos»), deben ser los «apartantes» («causantes») quienes soporten el gravamen de la ganancia patrimonial generada desde la adquisición del bien hasta su apartación (esté luego exceptuada de gravamen o no) y los «apartados» («herederos») exclusivamente la provocada desde la sucesión hasta su posterior transmisión, como sucede también, en uno y otro supuesto, con las «sucesiones». Lo que no puede hacer el legislador —y así lo ha hecho la norma controvertida y consentido este tribunal— es convertir a los «apartados» en una figura híbrida que asume la responsabilidad de pago de la «plusvalía del muerto», «como si» hubiesen sido los titulares de la capacidad económica generada. Con la norma así interpretada resulta que son «causahabientes» a efectos del ISD, pero «donatarios» a efectos del IRPF, pero no por una ganancia patrimonial propia (la generada desde la adquisición por el pacto sucesorio hasta su posterior transmisión) sino, lo que es enormemente grave, por una ajena (la provocada entre la adquisición y transmisión del bien por el apartante).

Como viene señalando la doctrina constitucional desde sus orígenes, el art. 31.1 CE «al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno» (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 108/2004, de 30 de junio, FJ 7, y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7), lo que supone que la capacidad económica, como fundamento y parámetro de imposición, es

una «cualidad subjetiva del obligado a contribuir» [STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4 B)]. Precisamente por ser la capacidad económica una cualidad o condición individual se ha declarado recientemente constitucional el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, al dirigirse a adecuar «la base imponible del impuesto a la capacidad económica de cada contribuyente» [STC 17/2023, de 9 de marzo, FJ 2 B) b)]. Entonces, si la capacidad económica, como «cualidad subjetiva», es la «de cada uno», ¿cómo se puede legitimar constitucionalmente que el «apartado» tribute por una ajena (la del «apartante»)? Y si la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE impide someter a gravamen «una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2), pues, en caso contrario, «implica *per se* una vulneración del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición» (STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 2), ¿cómo se puede legitimar constitucionalmente que el «apartado» tribute por una capacidad económica para él inexistente?

Si acudimos a la finalidad «constitucionalmente prevalente» que ha legitimado la actuación del legislador resulta que, como hemos tenido la oportunidad de señalar con anterioridad, el precepto impugnado responde a una pretendida «cláusula antiabuso», con la finalidad de impedir «una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido» (por el causahabiente/apartado), de cara a evitar «una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a otra persona o entidad por el o la titular original» (el causante/apartante; apartado VI de la exposición de motivos de la Ley 11/2021). Según esto, para el legislador el mero hecho de que los obligados tributarios cumplan con los mandatos legales que él mismo ha establecido les lleva a realizar una conducta abusiva, en la medida que «podrían» estar utilizando el «pacto sucesorio» como un instrumento de «actualización de valores» (que es de obligada realización *ex arts.* 9 LISD y 36 LIRPF) con la única intención de «neutralizar» la posterior carga tributaria derivada de una eventual transmisión del bien por parte del causahabiente/apartado. No es necesario efectuar un ejercicio de imaginación, sin embargo, para comprobar cómo el mismo problema surgiría con la «actualización de valores» que se produce —también *ex lege*— con la delación de la herencia, en la que los llamados a la misma están igualmente obligados a declarar el valor real/de referencia de los bienes adquiridos *mortis causa* (arts. 9 LISD y 36 LIRPF), de modo que si procediesen a su posterior transmisión por el «valor actualizado» no habrían generado ganancia patrimonial alguna a efectos del IRPF. Es la propia normativa tributaria la que impone a los adquirentes de los bienes o derechos en las transmisiones lucrativas *mortis causa* (y el pacto sucesorio lo es, por imposición legal), la obligación de «actualizar» sus valores a los efectos de la aplicación del ISD. No es, pues, una opción individual, sino una obligación legal para todas las adquisiciones lucrativas.

Conforme a lo que antecede, se obliga al causahabiente/apartado a soportar el gravamen por una riqueza ajena (la ganancia patrimonial generada por el causante/apartante desde la adquisición del bien hasta su transmisión por el pacto sucesorio), impidiéndole «cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente 'de acuerdo con su capacidad económica' (art. 31.1 CE)» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, de 1 de marzo, FJ 3, y 59/2017, FJ 3). El párrafo segundo del art. 36 LIRPF (en la redacción introducida por la Ley 11/2021), establece la ficción de que, cuando tras la adquisición de un bien o derecho por contrato o pacto sucesorio se proceda a su transmisión por un valor superior al que tuvo para el causante, antes del transcurso de los cinco años desde su celebración (del fallecimiento del causante, si fuera anterior), se ha producido una ganancia patrimonial calculada por la diferencia entre el valor de adquisición para el causante y el de transmisión para el causahabiente. De este modo, donde no se haya producido una ganancia patrimonial propia a efectos del IRPF, se imputa la ajena. En consecuencia, «lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace

tributar a estos por una riqueza inexistente, consecuencia esta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del art. 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto» (STC 194/2000, FJ 8).

8. La consagración de una discriminación injustificada.

Al excluirse las ganancias patrimoniales generadas por el «apartante» de la excepción de gravamen prevista en el art. 33.3 b) LIRPF, so pretexto de usarse el «pacto sucesorio» como un instrumento «ilegítimo» de planificación fiscal, de un lado, se está produciendo un tratamiento discriminatorio respecto de las restantes adquisiciones *mortis causa* las cuales tienen, no ya la misma posibilidad, sino la misma obligación legal de actualización de los valores de los bienes adquiridos; de otro, se está dispensando un tratamiento indiscriminado a todos los beneficiarios de los «contratos o pactos sucesorios», a los que se aplicaría la nueva disposición legal con independencia de que los hubiesen usado como un instrumento de planificación fiscal «abusiva» o simplemente como un medio de ordenación en vida de las herencias. Según esto, se estaría otorgando, en el primer caso, un tratamiento distinto a situaciones idénticas; y, en el segundo, un mismo tratamiento a comportamientos de muy diversa naturaleza.

Es patente que la inmediata transmisión del bien adquirido por el «contrato o pacto sucesorio» dentro del plazo señalado y por un valor superior al que sirvió para la adquisición por el causante, a la que la norma impugnada aparea automáticamente efectos negativos sobre el beneficiario, no es una circunstancia de la que pueda necesariamente deducirse que existe una operación de planificación fiscal (que incluso, de serlo, en modo alguno sería ilícita), en tanto el valor legalmente atribuido al bien objeto de un «contrato o pacto sucesorio» fuese mayor al que sirvió de adquisición para el causante. De este modo, la norma legal obliga al causahabiente a subrogarse en la posición jurídica del causante haciéndole tributar por una ganancia patrimonial que, de otra manera estaría exceptuada de gravamen [ex art. 33.3 b) IRPF], y no porque a la muerte del causante «las obligaciones tributarias pendientes se transmit[an] a los herederos» [art. 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria], sino porque presume, sin excepción, que en toda herencia «anticipada» existe un soterrado e «ilegítimo» objetivo de obtener un ahorro fiscal. Y la justificación de ese agravamiento se halla exclusivamente en el hecho de transmitir el bien adquirido por el contrato o pacto sucesorio por un valor superior al de adquisición por el causante durante los cinco años siguientes a su formalización (o al fallecimiento del causante, si fuese anterior), sin que pueda apreciarse razón alguna, ni en la exposición de motivos de la norma legal impugnada, ni durante su tramitación parlamentaria, que pueda justificar ese trato desigual. En definitiva, la forma en la que se ha articulado la previsión impugnada impide apreciar «la concurrencia de nítidas y cualificadas exigencias de interés general» que justifiquen el trato dispar, lo que no solo contradice el principio de igualdad ante la ley del art. 14 CE (SSTC 159/1997, FJ 3, y 20/2022, FJ 2), sino que vulnera también el principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 CE (en sentido similar, SSTC 176/2011, FJ 5, y 121/2016, FJ 5).

En fin, a nuestro juicio, no puede salvarse la inconstitucionalidad de la regulación impugnada acudiéndose a la circunstancia de que se está ante un régimen fiscal similar al previsto en los arts. 20.6 LISD y 33.3 c) LIRPF para las donaciones del negocio familiar pues, si el citado régimen fuese comparable, adolecería de los mismos vicios de inconstitucionalidad denunciados y, si no lo fuese, como creemos, no serviría para justificar su legitimidad constitucional. Y no serviría porque el sometimiento de la excepción de gravamen en la transmisión lucrativa de la empresa familiar (que tiene como finalidad la de facilitar el relevo generacional como consecuencia de haber alcanzado su titular la edad de jubilación o haber incurrido en una situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez) al cumplimiento de unos requisitos legales similares a los de la «apartación», opera respecto de un acto de liberalidad (art. 618 del Código civil), que no ante una «sucesión por causa de muerte» (aunque sea

pactada), por quien tiene la condición de «heredero forzoso» (art. 224 de la Ley del Parlamento de Galicia 2/2006, de 14 de junio, de Derecho civil de Galicia), esto es, de «legitimario» de una porción de los bienes del causante sobre los que este no puede disponer por habérselos reservado la ley (art. 806 del Código civil). Se trata de regímenes jurídicos disímiles que no son susceptibles de comparación.

Madrid, a treinta y uno de mayo de dos mil veintitrés.–Enrique Arnaldo Alcubilla.–  
Concepción Espejel Jorquera.–Firmado y rubricado.