Roj: STS 407/2016 - ECLI:ES:TS:2016:407
Id Cendoj: 28079130022016100040
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 325/2015
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de Febrero de dos mil dieciséis.

Esta Sala ha visto el recurso de casación en interés de la ley **nnnn**.º 325/2015, interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra sentencia de fecha 29 de octubre de 2014, dictada por la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de **Galicia** , en el recurso contencioso-administrativo seguido por los trámites del procedimiento ordinario núm. 15098/2014, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de **Galicia**, de 11 de noviembre de 2013, sobre Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas del ejercicio 2009.

Ha sido parte recurrida D. Juan Manuel , representado por el procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, bajo la dirección letrada de D. Xoán Antón Pérez Lema.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia de **Galicia**, con fecha 29 de octubre de 2014, en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: «FALLO. Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Juan Manuel , contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de **Galicia** de fecha 11 de noviembre de 2013, dictado en la reclamación NUM000 acumulada NUM001 , sobre liquidación provisional practicada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009 y sanción dimanante de esta. En consecuencia, declaramos que dicho acuerdo es contrario a Derecho, anulándolo y haciendo lo propio con la liquidación de que trae causa, condenando a la Administración demandada a la devolución de las cantidades ingresadas en tales conceptos por el recurrente. Sin efectuar pronunciamiento en cuanto a las costas procesales».

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia, mediante escrito presentado con fecha 29 de enero de 2015, La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, interpuso recurso de casación en interés de la ley, expresando los motivos en que se ampara y solicitando a la Sala «estime el recurso, case la sentencia recurrida y fije como doctrina legal la siguiente: "La previsión de que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente, contenida en el artículo 33.3.b) 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, no es aplicable al incremento patrimonial que se pone de manifiesto con ocasión de la aportación regulada en los artículos 224 a 227 de la Ley 2/2006 , de 14 de junio de Derecho Civil de **Galicia**, ya que tal aportación gallega es un **pactopacto** que no sólo se perfecciona, sino que despliega todos sus efectos en vida del apartante, sin que tales efectos se demoren o resulten condicionados por el fallecimiento de este"».

TERCERO.- Conferido traslado del escrito de interposición a D. Juan Manuel , representado por el procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, mediante escrito presentado con fecha 9 de julio de 2015, suplicó a la Sala «(i) Con carácter principal , dicte en su día sentencia por la que inadmita o, en su caso, desestime íntegramente el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por la Agencia Estatal de Administración

Tributaria y confirme la sentencia de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de **Galicia** (Sección 4ª, A Coruña) de 29 de octubre de 2014 (recurso núm. 15098/2014). (ii) Con carácter subsidiario , en el caso de que proceda la estimación del recurso, esta parte solicita que, tal y como dispone el artículo 100.7 de la LJCA , la sentencia estimatoria que pudiera dictarse respecte, en todo caso, la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida».

CUARTO.- El Ministerio Fiscal, en la audiencia conferida, emitió dictamen, mediante escrito presentado el 29 de julio de 2015, considerando que procede la inadmisión del presente recurso de casación en interés de la Ley, o subsidiariamente, la desestimación del mismo.

QUINTO.- Conclusas las actuaciones, se señaló para el acto de votación y fallo la audiencia del 19 de enero de 2016, si bien ante la complejidad del asunto la Sección ha seguido deliberando el mismo, hasta el día 2 de febrero de 2016 en que se ha procedido a la votación.

SEXTO.- Con fecha 3 de febrero de 2016, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación en interés de la ley lo interpone el Sr. Abogado del Estado, Agencia Estatal de Administración Tributaria, contra la Sentencia dictada el 29 de octubre de 2014 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de **Galicia** , estimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de **Galicia** de fecha 11 de noviembre de 2013, dictado en la reclamación NUM000 y acumulada NUM001 , sobre liquidación provisional practicada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009 y sanción dimanante de esta.

Recoge la sentencia de instancia que la controversia gira «en torno a la tributación como ganancia patrimonial en el tributo y ejercicio mentado, de la apartación realizada por el demandante y su cónyuge en favor de su hija, mediante escritura pública de fecha 28 de diciembre de 2009».

La sentencia da cuenta de que sobre la cuestión suscitada existe una consolidada doctrina de la propia Sala, remitiéndose a lo dicho en su sentencia de 12 de marzo de 2014, dictada en el recurso 15471/13 , en la que se citaba la de 9 de octubre de 2013 (recurso 15810/12). Analiza profundamente la Sala de instancia la institución de la apartación gallega, dando cuenta de su regulación positiva tanto histórica como actualmente, arts. 224 y ss. de la Ley 2/2006 , de 14 de junio, de Derecho civil de **Galicia**, disponiendo el citado que «por la apartación quien tenga la condición de legitimario si se abriera la sucesión en el momento en que se formaliza el **pactopacto** 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»; y sobre su naturaleza jurídica se pronuncia en los siguientes términos:

«La Sentencia de 22 de marzo de 2006 recoge un estudio del origen de la apartación como institución de derecho consuetudinario, y un estudio de su naturaleza como negocio mortis causa, señalando entre las razones que conducen a reafirmar esta naturaleza jurídica, las siguientes:

El recurrente ha adquirido, en vida del causante, determinados bienes a cambio de renunciar a su condición de legitimario. Sin duda, una primera conclusión, deducida de la literalidad de los preceptos antes transcritos, inclina a entender, que al menos formalmente, nos encontramos ante una adquisición intervivos, determinada por ser realizada en vida del apartante, si bien las propias exigencias a que se encuentra sometida la adquisición, atendida la renuncia a no suceder que lleva consigo, hace que en la misma conviva en parte con la naturaleza de un título ***sucesoriosucesorio****, y que no pueda afirmarse sin más un carácter intervivos.*

Unido a lo anterior, debe hacerse una precisión al carácter supuestamente gratuito de la adquisición de bienes conseguida por medio de la apartación, en cuanto ello solo podrá así entenderse, si se considera que estamos ante un ***pactopacto sucesoriosucesorio****. En efecto, el apartado no adquiere los bienes como los consigue el donatario o el heredero, mediante la simple aceptación, sino que realiza un sacrificio, cual es la renuncia definitiva a su condición de legitimario. No se trata además de un sacrificio que dependa de la liberalidad del apartado, sino obligatorio para éste si quiere adquirir la propiedad de los bienes que integran la apartación, estando indisolublemente unido ese sacrificio a la institución en cuanto que siempre se debe dar. De hecho, la apartación ha sido entendida doctrinalmente por algún sector como "un pago anticipado y definitivo de la legítima, con renuncia por tanto a una eventual acción de suplemento".*

A ello se une, con que no podemos desvincular la naturaleza de la apartación, 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.

En definitiva, 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 el que no es entendible la figura de la apartación, que en caso contrario perdería todo significado, pero para el que el legislador, paradójicamente, no ha previsto un régimen específico de reducciones y bonificaciones, que sin embargo si prevé para la sucesión».

Entrando sobre la proyección fiscal de la referida institución, se señala «la necesidad de conciliar la naturaleza intervivos de la adquisición patrimonial con la del **pactopacto** de no suceder, en cuanto que ambos integran la apartación , lo que solo se consigue otorgando la naturaleza de título mortis causa a la apartación , y que a su vez permite mantener la naturaleza gratuita de la adquisición, que como tal deberá ser entendida, si consideramos que estamos ante un **pactopacto sucesoriosucesorio** de realización anticipada o inmediata». Y como tal **pactopacto sucesoriosucesorio** conforme al « artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre », reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (y su correlativo artículo 10 del Reglamento de desarrollo, RD 1629/1991, de 8 de noviembre) determina como hecho imponible de este impuesto «a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título **sucesoriosucesorio**. Es el Reglamento el que en su artículo 11 nos dice qué debe entenderse por títulos **sucesoriossucesorios** a efectos de este Impuesto, estableciendo que "Entre otros, son títulos **sucesoriossucesorios** a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

a) La donación "mortis causa".

b) Los contratos o **pactospactos sucesoriossucesorios** (...)».

En lo que ahora interesa y respecto del IRPF, partiendo de los caracteres y naturaleza de la aportación, llega a la siguiente conclusión: «Por lo que no ninguna duda cabe de que los **pactospactos sucesoriossucesorios**, y entre ellos los de mejora con entrega de bienes y el de apartación , que como tales aparecen regulados en la Ley 2/2006 bajo el Título X que lleva como rúbrica "De la sucesión por causa de muerte", se trata de negocios jurídicos mortis causa, o celebrados por causa de muerte, de modo que las transmisiones que tengan lugar mediante estos **pactospactos** sí se entienden amparadas por la exención fiscal, o excepción de gravamen (en palabras de la DGT) prevista en el artículo 33.3 b) de la Ley 35/2006 , reguladora del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, según el cual "Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente". Para concluir que "En este contexto de imposición tributaria es en el que se debe determinar la naturaleza jurídica de la apartación, y ello sin olvidar que, aun siendo un negocio jurídico "sui generis", se trata de un **pactopacto sucesoriosucesorio**, y por tanto, que aun cuando la entrega de bienes tiene lugar en vida del causante, esa entrega o transmisión se hace "por causa de muerte". En palabras de este Tribunal en sentencia de 22 de marzo de 2006 (Recurso: 7423/2003) "De lo que se deriva, a los efectos que aquí interesan, la necesidad de conciliar la naturaleza intervivos de la adquisición patrimonial con la del **pactopacto** de no suceder, en cuanto que ambos integran la apartación , lo que solo se consigue otorgando la naturaleza de título mortis causa a la apartación , y que a su vez permite mantener la naturaleza gratuita de la adquisición, que como tal deberá ser entendida, si consideramos que estamos ante un **pactopacto sucesoriosucesorio** de realización anticipada o inmediata ". Lo que determina que "Teniendo en cuenta ahora que el párrafo b) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas determina que "se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial (...) con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente", y negando en el caso que nos ocupa la existencia de una adquisición por negocio jurídico **inter vivosvivos**, es de aplicación lo dispuesto en el indicado precepto, lo cual determina la estimación del recurso, debiendo anular tanto la liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

SEGUNDO.- El Sr. Abogado del Estado pone de manifiesto que la apartación gallega desde el punto de vista del apartante o transmitente puede dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición del bien y el de transmisión, tal y como dispone la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF, arts. 33.1 y 34, no siendo aplicable en estos casos el art. 33.3.b) de dicha Ley , que considera que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente; en tanto que, aún cuando se trata de un **pactopacto** de no suceder, se produce la adjudicación o transmisión de determinados derechos por un acto intervivos que despliega todos sus efectos en vida del

apartante y como consecuencia de su libre voluntad y no a causa del fallecimiento del mismo; y solicita que se declare una interpretación que diga lo siguiente:

«la previsión de que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente, contenida en el artículo 33.3.b) 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 Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no es aplicable al incremento patrimonial que se pone de manifiesto con ocasión de la aportación regulada en los artículos 224 a 227 de la Ley 2/2006 , de 14 de junio de Derecho Civil de **Galicia**, ya que tal apartación gallega es un **pactopacto** que no sólo se perfecciona, sino que despliega todos sus efectos en vida del apartante, sin que tales efectos se demoren o resulten condicionados por el fallecimiento de este».

Entra el Sr. Abogado del Estado a analizar la naturaleza jurídica de la institución que nos ocupa, y en dicho sentido afirma que: «Sobre la naturaleza de la apartación lo primero que hay que decir es que no supone una transmisión mortis causa. No es un **pactopacto** de suceder, pues precisamente ocurre la contrario, es un **pactopacto** de no suceder... con renuncia a la legítima futura, y una transmisión lucrativa **inter**.-**vivosvivos**». Lo que le lleva a considerar que no es de aplicación el art. 33.3.b) del texto legal citado , pues estamos ante una transmisión lucrativa intervivos, cuya causa no es el fallecimiento del transmitente, sino la renuncia a la legítima del adquirente, por lo que no nos encontramos ante un título **sucesoriosucesorio** de adquisición; por tanto, su naturaleza jurídica es la de renuncia a una expectativa jurídica, no a un derecho, unida a una transmisión lucrativa intervivos que debe seguir el régimen de tributación de las transmisiones de este tipo.

El Sr. Abogado del Estado, bajo el título de «Carácter de norma estatal la determinante del fallo recurrido», afirma que se trata de enjuiciar la correcta aplicación del artº 33.3.b) de la Ley 35/2006 , determinante del fallo recurrido, pues «no se trata de enjuiciar la institución de la apartación, propia del Derecho Gallego, sino la tributación de los efectos patrimoniales que produce, y tal tributación se regula en una Ley Estatal».

TERCERO.- Tanto la representación procesal del Sr. Juan Manuel , como el Ministerio Fiscal, oponen como causa de inadmisibilidad que el fallo de la sentencia impugnada se basa de forma determinante en una norma autonómica, siendo improcedente la invocación de la norma estatal, sólo siendo posible el recurso de casación estatal en interés de la Ley cuando las sentencias recurridas interpreten y apliquen normas estatales que hayan sido determinantes del fallo.

Para la representación procesal del Sr. Juan Manuel no es suficiente para la viabilidad de este recurso casacional que se aplique e interprete una norma estatal, sino que de las mismas se extraiga la consecuencia relevante que determina el fallo de la sentencia. Siendo evidente que el fallo de la sentencia que se recurre se basa en la calificación jurídica de la apartación prevista en la Ley Civil Gallega como **pactopacto sucesoriosucesorio** mortis causa, girando todo el debate sobre la verdadera naturaleza jurídica de este instituto regulado por una Ley autonómica, de suerte que de considerarse una adquisición mortis causa es aplicable el citado art. 33.3.b) y de tratarse una adquisición intervivos no sería aplicable; la sentencia de instancia no realiza una exégesis e interpretación de la legislación estatal, sino que subsume el presupuesto fáctico en la norma después de analizar la verdadera naturaleza jurídica de la apartación gallega conforme a su regulación positiva. Interpretación que sólo cabe hacer al Tribunal de Justicia de **Galicia** como máximo intérprete de la legislación autonómica gallega. La razón de decidir de la sentencia no ha sido en cómo debe interpretarse el art. 33.3.b), sino como ha de interpretarse el negocio jurídico regulado por la legislación gallega, y una vez despejada la misma aplicar la legislación estatal. Para la recurrida la invocación del citado art. 33.3.b) es puramente instrumental, no se cumple lo dispuesto en el art. 100.2 de la LJCA , pues lo que se pretende por el Sr. Abogado del Estado es que el Tribunal Supremo declare que la apartación es un negocio jurídico **inter vivosvivos** y que por ello no se beneficia de lo preceptuado en el art. 33.3.b).

El Ministerio Fiscal comparte el anterior criterio. Considera que la controversia jurídica sobre la que se pretende establecer un criterio de interpretación o aplicación no se concreta en la interpretación o aplicación del art. 33.3.b), sino en determinar la naturaleza jurídica de una institución del Derecho Especial Gallego en función de la cual dicha norma será clara para su aplicación o no, en definitiva todo gira en torno a si estamos ante un negocio jurídico **inter vivosvivos** o mortis causa conforme a la regulación de la institución de la apartación contenida en los arts. 224 y ss. de la Ley Gallega 2/2006 , propugnándose una doctrina que se proyecta directamente sobre el aspecto jurídico-civil del problema, lo que pertenece al ámbito exclusivo y excluyente del Derecho propio de la Comunidad Autónoma.

No procede acoger la causa de inadmisibilidad opuesta por la representación procesal del Sr. Juan Manuel y por el Ministerio Fiscal. La cuestión a dilucidar no radica en determinar y definir la naturaleza jurídica del instituto de la apartación gallega, regulada en norma de Derecho autonómico, arts. 224 y ss. de la Ley Gallega 2/2006 , de 14 de junio, que regulan y delimitan sus caracteres y configuran su naturaleza jurídica, sino en la proyección y consecuencia de la aplicación de los concretos actos o negocios realizados con trascendencia fiscal y su encuadramiento a efectos impositivos, y en el caso concreto que nos ocupa si la apartación gallega está o no incluida en la dicción del art. 33.3b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre .

Conforme al art. 31.1 de la CE «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio», recogiendo la LGT, arts. 3 y 4 , que la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos, correspondiendo la potestad originaria para establecer los tributos al Estado, sin perjuicio de las potestad tributaria atribuida a las Comunidades Autónomas y a las entidades locales, a través del legislador mediante la creación, modificación o extinción de tributos, determinando aquellas manifestaciones económicas que reflejan cierta capacidad económica susceptible de gravamen que deben ser objeto de imposición, definiendo legalmente los presupuestos fácticos que originan la obligación de contribuir. Ciertamente puede el legislador delimitar la relación jurídica origen de la obligación tributaria sobre actos, negocios jurídicos o situaciones definidas por otras ramas del Derecho, habitualmente civil y mercantil, pero su significación tributaria habrá de realizarse en función a la manifestación de la capacidad económica considerada legalmente al establecer el gravamen.

No le es dado al titular de la potestad tributaria hacer dejación de la misma, ni cabe, por consiguiente, que quien carece de potestad tributaria pueda determinar el nacimiento de la obligación tributaria, o alterarla o modificarla, mediante la configuración jurídica del presupuesto tenido en cuenta por el legislador tributario con potestad para la delimitación de la obligación tributaria.

Si consideramos, como pretende el Ministerio Fiscal y el representante procesal del Sr. Juan Manuel , que no se trata en este caso de la interpretación del art. 33.3.b) de la LIRPF , sino de determinar la naturaleza jurídica de la apartación gallega conforme a su regulación positiva, la que corresponde hacer en exclusividad al Tribunal Superior de Justicia de **Galicia**, como máxime interprete de la legislación gallega, se sustrae la potestad tributaria constitucional y legalmente atribuida, posibilitando que el nacimiento y alcance de la obligación tributaria, o en este caso de la tributación de una manifestación de riqueza, de los efectos patrimoniales que se producen, se haga depender de la configuración del negocio jurídico regulado por la legislación gallega y de la interpretación privada de la misma, y no de la proyección y consecuencia de su aplicación en el ámbito tributario. En definitiva es la ley, emanada de quien tiene la potestad para hacerlo, la que define los presupuestos determinantes de la obligación tributaria, si dichos presupuestos lo constituyen negocios o situaciones propias de una rama del Derecho, la correcta interpretación y aplicación de la ley tributaria no pasa determinativamente por la interpretación sobre la naturaleza, las características y el alcance de aquellos negocios o situaciones, sino por las consecuencias económicas o patrimoniales tenidas en cuenta para la delimitación de la obligación tributaria. Por lo tanto, en el presente lo que se dilucida, art. 100.2 de la LJCA , es la interpretación y aplicación del art. 33.3.b) de la LIRPF .

Cosa distinta es que el legislador tributario determine los presupuestos determinantes de la obligación tributaria mediante actos, negocios o situaciones propias de otras ramas de Derecho, en cuyo caso, excepto en aquellos supuestos en los que en base a la autonomía del Derecho Tributario se le dote de un contenido propio asignándole un significado diferente, su significado, sentido jurídico, vendrá dado por la regulación realizada en aquella rama del Derecho de la que procede, art. 12.2 de la LGT . Por lo que es evidente que cuando la ley grava las ganancias y pérdidas patrimoniales, y considera que no existen tales con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte, habrá que estar a lo que el Derecho privado entiende por tal, y si la regulación que se hace de la apartación gallega puede integrarse o no en aquellas transmisiones, teniendo en cuenta que su significado debe ser aquel que se adapte a las consecuencias tributarias consideradas por el legislador tributario en cuanto reveladora de la capacidad contributiva que ha elegido gravar.

CUARTO.- La sentencia impugnada se pronuncia, en lo que ahora nos interesa en los siguientes términos:

«SEGUNDO.- En relación con dicha cuestión existe ya una consolidada doctrina de esta Sala de la que es exponente, entre otras muchas, nuestra sentencia de 12/3/14, dictada en el recurso 15471/13 , en la que citábamos la de 9/10/13 (recurso 15810/12), en los siguientes términos: "... El negocio de apartación ya estaba regulado en la Ley 4/1995, de 26 de mayo, de Derecho Civil de **Galicia**, cuyo artículo 134 dispuso que «1. Podrá

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 éste totalmente excluido de tal condición de legitimario con carácter definitivo, cualquiera que sea el valor de la herencia en el momento de deferirse. 2. La apartación vincula al apartado y a sus sucesores y legitimarios».

Este precepto fue reiterado en el artículo 155. Y de esta redacción, que configura un **pactopacto** de no suceder, se desprende una suerte de adjudicación definitiva de los bienes, en coherencia con la exclusión de la condición de legitimario con el mismo carácter.

El artículo 224 de la vigente Ley 2/2006 , de 14 de junio, de Derecho civil de **Galicia** dispone que «por la apartación quien tenga la condición de legitimario si se abriera la sucesión en el momento en que se formaliza el **pactopacto** 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». En esta redacción parece excluirse no tanto la revocación como la renuncia al apartado que tuviera la condición de legitimario en el momento de abrirse la sucesión y, de un modo más perceptible que en la Ley anterior, parece abrirse la posibilidad de una revocación del apartamiento, incluso afectando a los derechos legitimarios sujetos al apartamiento, siempre que la sucesión no se haya abierto.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la apartación esta Sala tiene configurado un cuerpo de doctrina que principia en las sentencias de 22 de marzo de 2006 y 13 de junio de 2006 , que , como ya se indica en la de 30 de enero de 2012 (Recurso: 15813/2010 , seguida de la de 10 de abril de 2012 (Recurso: 15272/2011) ha sido continuado con algunos matices, incluso corrección de criterio, con independencia de que la apartación fuese anterior o posterior a la vigencia de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de **Galicia**, en sentencias posteriores, como son las de 4 de noviembre de 2010 (recurso 15781/09) y 21 de noviembre de 2011 (recurso 15893/10).

La Sentencia de 22 de marzo de 2006 recoge un estudio del origen de la apartación como institución de derecho consuetudinario, y un estudio de su naturaleza como negocio mortis causa, señalando entre las razones que conducen a reafirmar esta naturaleza jurídica, las siguientes:

"El recurrente ha adquirido, en vida del causante, determinados bienes a cambio de renunciar a su condición de legitimario. Sin duda, una primera conclusión, deducida de la literalidad de los preceptos antes transcritos, inclina a entender, que al menos formalmente, nos encontramos ante una adquisición intervivos, determinada por ser realizada en vida del apartante, si bien las propias exigencias a que se encuentra sometida la adquisición, atendida la renuncia a no suceder que lleva consigo, hace que en la misma conviva en parte con la naturaleza de un título **sucesoriosucesorio**, y que no pueda afirmarse sin más un carácter intervivos.

Unido a lo anterior, debe hacerse una precisión al carácter supuestamente gratuito de la adquisición de bienes conseguida por medio de la apartación, en cuanto ello solo podrá así entenderse, si se considera que estamos ante un **pactopacto sucesoriosucesorio**. En efecto, el apartado no adquiere los bienes como los consigue el donatario o el heredero, mediante la simple aceptación, sino que realiza un sacrificio, cual es la renuncia definitiva a su condición de legitimario. No se trata además de un sacrificio que dependa de la liberalidad del apartado, sino obligatorio para éste si quiere adquirir la propiedad de los bienes que integran la apartación, estando indisolublemente unido ese sacrificio a la institución en cuanto que siempre se debe dar. De hecho, la apartación ha sido entendida doctrinalmente por algún sector como "un pago anticipado y definitivo de la legítima, con renuncia por tanto a una eventual acción de suplemento".

A ello se une, con que no podemos desvincular la naturaleza de la apartación, 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.

En definitiva, 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 el que no es entendible la figura de la apartación, que en caso contrario perdería todo significado, pero para el que el legislador, paradójicamente, no ha previsto un régimen específico de reducciones y bonificaciones, que sin embargo si prevé para la sucesión.

A nuestro juicio, por tanto, y con el exclusivo fin de delimitar la normas fiscales que son de aplicación, no nos encontramos, al analizar la figura de la apartación o apartamiento, ante dos operaciones y actos independientes, sino que, como tantas veces acontece en numerosas actividades económicas sujetas a tributación, que individualmente se encuentran formadas por actos de naturaleza distinta, incluso sujetos a tributos diferentes, que solo encuentran su adecuado destino tributario mediante la observancia conjunta de

las distintas operaciones de que están formadas, consideramos, que el fenómeno antes descrito debe ser observado de forma global, integrando de un lado la adquisición de bienes que en vida del apartante-causante dispone para el apartado-exlegitimario, y de otro el **pactopacto sucesoriosucesorio** de no suceder, por el que el apartado, a cambio de adquirir los bienes, pierde el carácter de legitimario.

De lo que se deriva, a los efectos que aquí interesan, la necesidad de conciliar la naturaleza intervivos de la adquisición patrimonial con la del **pactopacto** de no suceder, en cuanto que ambos integran la apartación, lo que solo se consigue otorgando la naturaleza de título mortis causa a la apartación, y que a su vez permite mantener la naturaleza gratuita de la adquisición, que como tal deberá ser entendida, si consideramos que estamos ante un **pactopacto sucesoriosucesorio** de realización anticipada o inmediata".

Por su parte, como ya se razona en la sentencia de 13 de junio de 2006 , la apartación no se puede calificar de donación pues falta el ánimo de liberalidad, sino de un **pactopacto sucesoriosucesorio**.

Así lo reconocen igualmente los Tribunales civiles, citando a título de ejemplo la sentencia de la Audiencia Provincial de Ourense de 27 de junio de 2002 , que a propósito de diferenciar la apartación de la donación, nos dice que son evidentes las diferencias entre ambas figuras jurídicas: negocio intervivos de disposición a título gratuito en la donación, y disposición sucesoria de los bienes hereditarios en la apartación, constituyendo un **pactopacto sucesoriosucesorio** con renuncia a la legítima.

Y nosotros añadimos que como tal **pactopacto sucesoriosucesorio** debe recibir entonces el trato de lo **sucesoriosucesorio**. Así lo considera también la Instrucción 1/1996 de 28 de febrero, de la Consellería de Economía en Facenda de la Xunta de **Galicia**.

En efecto, el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre , reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (y su correlativo artículo 10 del Reglamento de desarrollo, RD 1629/1991, de 8 de noviembre) determina como hecho imponible de este impuesto "a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título **sucesoriosucesorio**".

Es el Reglamento el que en su artículo 11 nos dice qué debe entenderse por títulos **sucesoriossucesorios** a efectos de este Impuesto, estableciendo que "Entre otros, son títulos **sucesoriossucesorios** a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

a) La donación «mortis causa».

b) Los contratos o **pactospactos sucesoriossucesorios** (...)".

Por lo que no ninguna duda cabe de que los **pactospactos sucesoriossucesorios**, y entre ellos los de mejora con entrega de bienes y el de apartación, que como tales aparecen regulados en la Ley 2/2006 bajo el Título X que lleva como rúbrica "De la sucesión por causa de muerte", se trata de negocios jurídicos mortis causa, o celebrados por causa de muerte, de modo que las transmisiones que tengan lugar mediante estos **pactospactos** sí se entienden amparadas por la exención fiscal, o excepción de gravamen (en palabras de la DGT) prevista en el artículo 33.3 b) de la Ley 35/2006 , reguladora del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, según el cual " Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente ".

TERCERO.- La postura expuesta en las sentencias objeto de cita y de transcripción parcial en el precedente fundamento jurídico, no es la que comparte la Dirección General de Tributos, en cuya consulta vinculante de 10 de diciembre de 2008 (V2355/2008) se ha pronunciado en el sentido de que, aun cuando la apartación se trata de un **pactopacto sucesoriosucesorio**, al producirse la adjudicación (transmisión) de los bienes o derechos por un acto **inter vivosvivos** y no a causa del fallecimiento del contribuyente, la ganancia patrimonial que pueda producirse no se encuentra amparada por la excepción de gravamen del artículo 33.3.b) de la Ley del Impuesto .

En la consulta vinculante V1854/2010, de 5 de agosto de 2010 la DGT dice que "la transmisión de las participaciones sociales a los descendientes - consecuencia del **pactopacto** de mejora suscrito- comporta, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una alteración en la composición en el respectivo patrimonio de cada uno de los adjudicantes que ocasiona una variación en su valor, es decir, se produce una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales adjudicados en la mejora, tal como resulta de lo dispuesto en los artículos 33 a 37 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29)" .

Esta doctrina fue reiterada en la consulta posterior de fecha 6 de junio de 2011 (Consulta V1438/2011), aunque en ella después de señalar que la adjudicación del inmueble (mediante **pactopacto sucesoriosucesorio**) se produce por un acto **inter vivosvivos**, finaliza admitiendo que para el adquirente se trata de una operación sujeta al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, pero no por el apartado b) del artículo 3 que considera como hecho imponible del ISD "La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «**inter vivosvivos**» ", sino por el apartado "a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título **sucesoriosucesorio** ".

En esta consulta la DGT se expresa de la siguiente manera: "respecto a la tributación del descendiente, y con un carácter genérico y meramente informativo (pues al no plantearse este aspecto por el propio obligado tributario no pueden aplicarse los efectos vinculantes que se señalan en el último párrafo de esta contestación), procede señalar que la transmisión de bienes al descendiente de forma gratuita mediante un **pactopacto** de mejora de los regulados en el artículo 214 de la Ley de Derecho Civil de **Galicia** constituye una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE del día 19), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que en su apartado 1, establece:

"Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título **sucesoriosucesorio** (...)".

Cierto es que la transmisión de los bienes se produce **inter vivosvivos**, o como dice la Audiencia Provincial de Pontevedra en sus sentencias de 11 de febrero de 2011 (Recurso: 691/2010) y 12 de junio de 2009 , y en el Auto de 1 de octubre de 2009 "la apartación es un negocio jurídico **inter vivosvivos** de disposición, sin perjuicio de su vocación reguladora de una situación post morten, en virtud del cual el apartante adjudica al apartado la plena titularidad de los bienes objeto del mismo, de lo que se colige el inmediato y actual desplazamiento patrimonial de aquel a este, en consecuencia produce los efectos propios de todo negocio jurídico de disposición, de forma que el apartado adquiere la plena titularidad de los bienes y derechos adjudicados en pago de su legítima. (...) Lo expuesto nos permite afirmar que la apartación otorgada en escritura pública implica la transmisión simultánea de la propiedad a favor del apartado, pues lo pactado, como título de finalidad traslativa, se completa con la tradición, en la modalidad de traditio instrumental del art. 1.462.2 CC , con la consecuencia de que el apartado adquiere la propiedad inmediata de los bienes objeto de apartamiento".

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que los efectos a los que servía de apoyo tal razonamiento, de naturaleza estrictamente civil (se trataba de comprobar si la apartación implicaba o no la transmisión simultánea de la propiedad a favor del apartado), son muy diferentes a aquellos para los que se debe dar respuesta al conflicto planteado entre las partes en este procedimiento, que lo es en el marco del pago de un impuesto, y en particular del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

En este contexto de imposición tributaria es en el que se debe determinar la naturaleza jurídica de la apartación, y ello sin olvidar que, aun siendo un negocio jurídico "sui generis", se trata de un **pactopacto sucesoriosucesorio**, y por tanto, que aun cuando la entrega de bienes tiene lugar en vida del causante, esa entrega o transmisión se hace "por causa de muerte".

En palabras de este Tribunal en sentencia de 22 de marzo de 2006 (Recurso: 7423/2003) "De lo que se deriva, a los efectos que aquí interesan, la necesidad de conciliar la naturaleza intervivos de la adquisición patrimonial con la del **pactopacto** de no suceder, en cuanto que ambos integran la apartación, lo que solo se consigue otorgando la naturaleza de título mortis causa a la apartación, y que a su vez permite mantener la naturaleza gratuita de la adquisición, que como tal deberá ser entendida, si consideramos que estamos ante un **pactopacto sucesoriosucesorio** de realización anticipada o inmediata ".

Teniendo en cuenta ahora que el párrafo b) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas determina que "se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial (...) con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente", y negando en el caso que nos ocupa la existencia de una adquisición por negocio jurídico **inter vivosvivos**, es de aplicación lo dispuesto en el indicado precepto, lo cual determina la estimación del recurso, debiendo anular tanto la liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Regula el art. 33 de la LIRPF las ganancias y pérdidas patrimoniales, considerando el legislador que son ganancias o pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan

de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel. Es de observar que, a pesar de los términos en los que se pronuncia la ley, cualquier transmisión de un bien o derecho a título gratuito supone para quien lo transmite una pérdida económica, lo que indica que estamos ante una construcción fiscal que difiere de la realidad económica resultante, en esta construcción que realiza el legislador, ajena a la realidad económica, quiere dejar sentado que no son ni ganancia ni pérdida patrimonial del transmitente, art. 33.3.b), «las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente».

No contiene la normativa fiscal qué ha de entenderse por la citada expresión, por lo que para desentrañar su sentido ha de acudirse a la previsión que nos ofrece el art. 12.2 de la LGT , «En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme al sentido jurídico, técnico o usual, según proceda». En ausencia de una significación tributaria propia, las exigencias de legalidad y seguridad jurídica que imperan en esta materia, exigen que lo procedente sea que el interprete acuda para determinar su significado y alcance a la rama del Derecho de la que procede y es evidente que las transmisiones por causa de muerte o "mortis causa", constituyen un concepto jurídico elaborado en el marco del Derecho civil perfectamente delimitado; por lo tanto, siguiendo lo ordenado por el citado art. 12.2, estando ante un concepto jurídico procedente de otra rama del Derecho, delimitado por el legislador como presupuesto de la norma, cuya interpretación constituye el presente debate, a su significado y alcance habrá de estarse, primero para determinar qué no considera la ley ganancias o pérdidas patrimoniales, y segundo si la aportación gallega es una transmisión gratuita por causa de muerte del contribuyente. Y siendo procedente acudir a la conceptuación de transmisiones mortis causa del Derecho civil, no es posible atender al ni sentido usual de la expresión, ni en la conceptuación limitada que ofrece el Código Civil sobre las adquisiciones mortis causa, en los que parece recalar alguna de las Consultas citadas en la sentencia, en la que se pretende exigir para la aplicación del citado precepto la muerte física del causante-contribuyente.

Ha de indicarse que el Derecho civil patrio no se agota con el Código Civil común, sino que también abarca los especiales y forales elaborados por cada Comunidad Autónoma con competencia en la materia. No se hace cuestión que entre los títulos **sucesoriossucesorios** se encuentran las formas convencionales de pactar la sucesión, que prohibidos en el Código Civil, sin embargo se contemplan en algunas de las legislaciones especiales y forales, y que permiten que en vida del causante se produzca la transmisión de elementos patrimoniales, esto es, son atribuciones patrimoniales por causa de muerte o mortis causa aunque la transmisión se produzca en vida del causante; lo cual es tenido bien presente por el legislador estatal tributario, como se comprueba al regular el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, cuando en su art. 3 dice que «Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título **sucesoriosucesorio**», respecto del devengo dispone que «En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil . No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y **pactospactos sucesoriossucesorios**, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo», y su reglamente en su art. 11 establezca que «Entre otros, son títulos, **sucesoriossucesorios** a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: b) Los contratos o **pactospactos sucesoriossucesorios**».

Al hilo de lo anterior, no deja de ser un contra sentido que la Administración considere a la aportación gallega, en su condición de **pactopacto sucesoriosucesorio**, sujeto al citado impuesto sobre sucesiones, y que se niegue en este recurso dicha naturaleza.

Como se ha dicho la ley, art. 33.3.b), no considera ganancias o pérdidas patrimoniales las transmisiones patrimoniales por causa de muerte, lo cual ya se ha indicado constituye un concepto jurídico cuyo contenido -cuando no existe una delimitación fiscal, ni en el impuesto sobre sucesiones, ni en el de la renta, autónomo y propio- ha de determinarse acudiendo al Derecho civil. Debiéndose resaltar que estamos ante un concepto jurídico de significación unívoca, lo que no cabe es otorgarle distinto significado según estemos ante el impuesto sobre sucesiones o en el de la renta, que es lo que pretende la Administración.

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

Es evidente, pues, que los **pactospactos sucesoriossucesorios** constituyen transmisiones patrimoniales lucrativas por causa de la muerte del contribuyente. Lo cual nadie lo discute, ni siquiera el Sr. Abogado del Estado, que para negar la aplicación del art. 33.3.b) a la apartación lo que hace es negar a esta su carácter de **pactopacto sucesoriosucesorio**. Para el Sr. Abogado del Estado, « sobre la naturaleza jurídica de la aportación lo primero que hay que decir es que no supone una transmisión mortis causa. No es un **pactopacto** de suceder, pues precisamente ocurre lo contrario, es un **pactopacto** de no suceder», sin embargo dentro de los **pactospactos sucesoriossucesorios** cabe distinguir los **pactospactos** de suceder, los **pactospactos** de no suceder y los que versan sobre la herencia de un tercero, tal y como viene a reconocer explícitamente el propio Sr. Abogado del Estado, distinguiéndose los dos primeros por su contenido, positivo el primero, suceder a alguien, y negativo el segundo, alguien se aparta de la sucesión, sin que quepa negar que el **pactopacto** de no suceder sea una forma de sucesión. Por tanto, bastaría acoger la consideración que hace el Sr. Abogado del Estado, esto es, que el apartamiento gallego es un **pactopacto** de no suceder, que no es más que una modalidad de los **pactospactos** de suceder, para llegar a la conclusión que está comprendido en el citado art. 33.3.b).

En cuanto a la naturaleza de la apartación gallega, ha de estarse a la correcta y profunda interpretación que de la figura hace el Tribunal Superior de Justicia de **Galicia**. Debiendo significar que no estamos ante dos negocios uno intervivos y otro mortis causa, sino ante un solo negocio en el que existe una única voluntad y finalidad común, sin que sea procedente descomponer su contenido económico para, desvirtuando su naturaleza jurídica y su funcionalidad, otorgarle un tratamiento tributario en función del impuesto a aplicar; la aportación gallega es un **pactopacto sucesoriosucesorio**, y su tratamiento fiscal es el que se deriva de esta condición cualquiera que sea el impuesto del que se trate, cuando, como es el caso, no existe un tratamiento tributario específico en la regulación de uno u otro impuesto.

En definitiva la apartación gallega, como **pactopacto sucesoriosucesorio**, 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 **pactospactos sucesoriossucesorios**, 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. Todo lo cual debe llevarnos a desestimar la pretensión actuada.

QUINTO.- Sin que proceda hacer imposición de costas, dada la naturaleza y alcance del recurso de casación en interés de la Ley.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido,

1.- No haber lugar al recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la sentencia de 29 de octubre de 2014 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de **Galicia** .

2.- No imponer las costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso.

Insértese en la colección legislativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ