



# UNIVERSIDADE DA CORUÑA

## RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y GANANCIAS PATRIMONIALES, SUCESIONES, DONACIONES Y CUENTAS CORRIENTES

---

4º GRADO EN DERECHO – TRABAJO DE FIN DE GRADO

CURSO 2016 / 2017

**Alumna: Sheyla Naya Aparicio**

**Tutor: Miguel A. Caamaño Anido**

## ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	3
<b>I. TRANSMISIÓN LUCRATIVA <i>INTER VIVOS</i> Y SU TRATAMIENTO FISCAL.....</b>	<b>4</b>
<b>I.1. El tratamiento de las donaciones <i>inter vivos</i> en el Código Civil.....</b>	<b>4</b>
<b>I.2. Las especialidades previstas para las donaciones en la Ley de derecho civil de Galicia.....</b>	<b>6</b>
<b>I.3. Inclusión de la finca donada en el inventario de la comunidad hereditaria.....</b>	<b>8</b>
<b>I.3.a) La potencial aplicación de la regla fiscal de la adición de bienes al relicto.....</b>	<b>9</b>
<b>I.4. Las ganancias y pérdidas patrimoniales en relación con las donaciones <i>inter vivos</i>.....</b>	<b>10</b>
<b>I.4.a) La incidencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el IRPF.....</b>	<b>12</b>
<b>I.4.b) Sujeción al IRPF de las ganancias patrimoniales por donaciones <i>inter vivos</i>.....</b>	<b>14</b>
<b>II. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y BIENES AFECTOS A LAS MISMAS.....</b>	<b>15</b>
<b>II.1. Los rendimientos de actividades económicas y su tratamiento fiscal.....</b>	<b>15</b>
<b>II.2. La afectación de bienes o derechos a actividades económicas.....</b>	<b>16</b>
<b>II.2.a) La desafectación por cese en la actividad económica debido a la jubilación.....</b>	<b>17</b>
<b>II.3. Obtención de ganancias patrimoniales por rentas de actividades económicas.....</b>	<b>20</b>
<b>II.4. Los coeficientes reductores de abatimiento previstos en la Ley del IRPF.....</b>	<b>20</b>
<b>III. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA APARTACIÓN Y SU TRATAMIENTO FISCAL.....</b>	<b>25</b>
<b>III.1. La apartación como institución característica del derecho civil de Galicia.....</b>	<b>25</b>
<b>III.1.a) Determinación de la naturaleza jurídica de la apartación.....</b>	<b>26</b>

<b>III.2. Exención de tributación a través del IRPF por la apartación.....</b>	<b>28</b>
<b>III.3. Los efectos de la apartación abierta la sucesión.....</b>	<b>31</b>
<b>III.3. a) La legítima y la cuota vacante de la apartada.....</b>	<b>33</b>
<b>IV. LAS CUENTAS CORRIENTES CON TITULARIDAD INDISTINTA.....</b>	<b>34</b>
<b>IV.1. Concepto y características de las cuentas corrientes indistintas.....</b>	<b>34</b>
<b>IV.2. Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre cuentas corrientes     indistintas.....</b>	<b>35</b>
<b>IV.3. Determinación del destino de los fondos de la cuenta corriente     indistinta.....</b>	<b>38</b>
<b>V. CONCLUSIONES FINALES.....</b>	<b>39</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>44</b>
<b>REPERTORIO LEGISLATIVO.....</b>	<b>45</b>
<b>REPERTORIO JURISPRUDENCIAL Y RESOLUCIONES.....</b>	<b>45</b>
<b>PÁGINAS WEB.....</b>	<b>46</b>

## **ABREVIATURAS**

AP: Audiencia Provincial

ATRIGA: Agencia Tributaria Gallega

BOE: Boletín Oficial del Estado

CC: Código Civil

DGT: Dirección General de Tributos

DOG. Diario Oficial de Galicia

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LDCG: Ley de derecho civil de Galicia

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LISD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

RIRPF: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

RISD: Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

SAP: Sentencia de la Audiencia Provincial

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TEAR: Tribunal Económico-Administrativo Regional

TS: Tribunal Supremo

TSJ: Tribunal Superior de Justicia

## I. TRANSMISIONES A TÍTULO LUCRATIVO INTER VIVOS Y SU TRATAMIENTO FISCAL

**Hechos:** En el año 2014, D. Carlos Daniel donó una finca a su hijo D. Teodoro siendo el valor de dicha finca en el momento de la donación de 63.540 €. A los 17 días de haber realizado la donación, D. Teodoro declaró el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente. Por su parte D. Carlos Daniel, no reflejó ninguna ganancia patrimonial por dicha donación en el ejercicio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio de 2014. El 2 de enero de 2016 fallece D. Carlos Daniel, y el valor de la finca en dicho momento es de 234.569 €. Además, D. Teodoro construyó un chalet valorado en 125.634€ en la finca donada por su padre. D. Carlos Daniel otorgó testamento ante notario en el año 2011, nombrando herederos universales a sus cuatro hijos (D. Teodoro, Dña. Victoria, Dña. Carolina y Dña. Dulce) y reconoce el usufructo en legítima que corresponde a su cónyuge sobreviviente no separada legalmente ni de hecho.

### I.1. El tratamiento de las donaciones *inter vivos* en el Código.

A modo de introducción, cabe señalar que en algunos ordenamientos jurídicos se acepta la presunción legal de que lo donado en vida por el causante a un legitimario lo ha sido como anticipo de su futura cuota hereditaria; precisamente, uno de los ordenamientos jurídicos que aprueban dicha presunción legal es el del Estado español. «Presupuesta la atribución de cuotas hereditarias en caso de pluralidad de herederos o sucesores por parte del Derecho positivo (bien sea a través del mecanismo de las legítimas, bien sea en el caso de que proceda la sucesión abintestato), ha constituido siempre una preocupación sobresaliente del legislador de cualquier época, procurar el establecimiento de criterios de corrección de posibles desviaciones del sistema que encuentren su causa en las atribuciones patrimoniales que el *de cuius* hubiera realizado, *inter vivos* y a título lucrativo, en favor de cualquiera de los herederos».<sup>1</sup> Realmente, cabe la posibilidad de que existan herederos que, con anterioridad a la apertura de la sucesión, hayan recibido transferencias patrimoniales que conllevaron a una significativa reducción del patrimonio de causante en el momento de las mismas, y que suponen un perjuicio patrimonial para el resto de herederos que, por el contrario, no fueron beneficiados en vida del causante.

Para evitar este resultado lesivo, «desde el Derecho romano, los distintos sistemas normativos sucesorios han recurrido a la regla de que los herederos beneficiados en vida del causante debían colacionar, es decir, agregar o adicionar, a la masa hereditaria ora los bienes propiamente dichos, ora el valor de los bienes que hubieren recibido del causante *inter vivos* y a título lucrativo».<sup>2</sup>

<sup>1</sup> LASARTE, C.: *Derecho de sucesiones. Principios de Derecho Civil VII*, 10ª ed., Edit. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, Madrid, 2015, p. 336.

<sup>2</sup> LASARTE, C.: *Derecho de sucesiones. Principios de Derecho Civil VII*, 10ª ed., op.cit., p. 336.

Con este fundamento, se impone al heredero forzoso que concurre con otros herederos de la misma condición a la herencia del causante, la obligación de colacionar, que implica la aportación simbólica al caudal hereditario del valor de lo que hubiese recibido por el causante en vida de éste, de modo que el heredero donatario tome de menos en la masa hereditaria tanto como hubiera recibido en vida del causante.

Así pues, el Real Decreto de 24 de julio de 1889 *por el que se publica el Código Civil*<sup>3</sup>, establece en su artículo 1035 que «el heredero forzoso que concorra, con otros que también lo sean, a una sucesión, deberá traer a la masa hereditaria los bienes o valores que hubiese recibido del causante de la herencia, en vida de éste, por dote, donación, u otro título lucrativo, para computarlo en la regulación de las legítimas y en la cuenta de partición».

No obstante, el artículo 1045 CC, expresa literalmente que «no han de traerse a colación y partición las mismas cosas donadas, sino su valor al tiempo en que se evalúen los bienes hereditarios». De acuerdo con el tenor literal de dicho precepto, no hay que aportar los bienes a la masa hereditaria. Así pues, la expresión «deberá traer a la masa hereditaria los bienes o valores que hubiese recibido del causante...» del artículo 1035 CC, solamente «puede explicarse atendiendo al carácter definitorio del mismo, que pretende recoger en pocas líneas el sentido y el alcance de la colación, por lo que no es extraño que incurra en imperfecciones (sin que en este supuesto pueda afirmarse, de forma inconcusa, al menos, que existe una verdadera antinomia entre ambos preceptos)».<sup>4</sup>

Con respecto a la literalidad del artículo 1045 CC, el Tribunal Supremo (en adelante, TS) ha establecido que mantiene unánimemente la doctrina y la jurisprudencia que «la colación consiste en una aportación contable o por imputación, mediante la cual se trae a la partición el valor que tenían las cosas, mejorándose, deteriorándose o pereciendo estas cosas para su dueño, debiendo entenderse que la toma de menos del donatario, o la atribución complementaria, incluso cuando exista parte en lo donado que exceda de la cuota del colacionante, las compensaciones tienen que efectuarse adicionando contablemente valores al activo repartible, y compensando, en su caso, las diferencias en metálico, pero de ninguna forma mediante la aportación de bienes *in natura*, no contemplada en ningún precepto legal».<sup>5</sup>

Sin embargo, el CC en su artículo 1036, establece el carácter dispositivo de la colación, es decir, depende de la voluntad del donante la obligación de colacionar. Asimismo, «la colación no tendrá lugar entre los herederos forzosos si el donante así lo hubiese dispuesto expresamente o si el donatario repudiase la herencia...». A pesar de lo expresado en este primer inciso del artículo 1036 CC, la colación será obligatoria cuando «la donación deba reducirse por inoficiosa», pues así lo establece el citado precepto en su segundo inciso. De acuerdo con el TS, según lo dispuesto por el artículo 636 CC, «la donación es inoficiosa únicamente cuando excede en su cuantía de lo que el donante podía dar al donatario por testamento y tal determinación hay que remitirla al momento de la partición a la que habrá de traerse el valor de los bienes donados al tiempo en que se evalúen los bienes hereditarios (artículo 1045 CC) a fin de integrar la masa hereditaria con el *relictum* más el *donatum* a efectos de poder calcular las

<sup>3</sup> BOE núm. 206, de 25 de julio de 1889, (en adelante, CC).

<sup>4</sup> LASARTE, C.: *Derecho de sucesiones. Principios de Derecho Civil VII*, 10ª ed., op. cit., p. 336.

<sup>5</sup> STS núm. 9040/1989, de 17 de marzo [RJ 1989 \ 2161].

legítimas de los restantes herederos forzosos y comprobar si la donación las ha perjudicado causando su minoración».<sup>6</sup>

El artículo 819 CC (primer párrafo), establece la imputación de las donaciones realizadas a favor de los hijos a la legítima de los mismos, concretando que la donación carezca del concepto de mejoras. El segundo párrafo de dicho precepto establece que «las donaciones hechas a extraños se imputarán a la parte libre de que el testador hubiese podido disponer por su última voluntad». Por último, el tercer párrafo prevé que si las donaciones tienen carácter inoficioso o excediesen de la cuota disponible, se reducirán según las reglas del artículo que le sucede<sup>7</sup>. Asimismo, «la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 de febrero de 2002 (Tol 273106) dispuso que se entiende como donación inoficiosa aparte de las que excedan los límites de la disposición testamentaria –art.636-las incursas en la sanción del art.819.3...».<sup>8</sup>

Con respecto a la forma de llevar a cabo la colación, el artículo 1047 CC establece que «el donatario tomará de menos en la masa hereditaria tanto como ya hubiese recibido, percibiendo así sus coherederos el equivalente, en cuanto sea posible, en bienes de la misma naturaleza, especie y calidad». Supletoriamente, el artículo 1048 CC prevé la imposibilidad de verificarse lo estipulado en el precepto anterior, resolviendo que «si los bienes donados fueren inmuebles, los coherederos tendrán derecho a ser igualados en metálico o valores mobiliarios al tipo de cotización; y, no habiendo dinero ni valores cotizables en la herencia, se venderán otros bienes en pública subasta en la cantidad necesaria». En caso de que los bienes donados fuesen bienes muebles, «los coherederos sólo tendrán derecho a ser igualados en otros muebles de la herencia por el justo precio, a su libre elección».

A tenor de los citados preceptos, se puede afirmar la dicción del artículo 1045 CC en cuanto nada debe traerse físicamente a colación. Además, con estos dos artículos el CC intenta conseguir «la igualación de todos los coherederos pero con el mismo tipo de bienes, si ello es posible, es decir, con bienes de la misma naturaleza, especie y calidad, aunque en la mayoría de los casos será imposible llevarlo a cabo y entrará en juego el artículo 1048».<sup>9</sup>

## **I.2. Las especialidades previstas para las donaciones en la Ley de derecho civil de Galicia.**

Ahora bien, al presente supuesto de hecho le resulta de aplicación la Ley 2/2006, de 14 de junio, *de derecho civil de Galicia*<sup>10</sup>, ya que el causante (D. Carlos Daniel) tenía vecindad civil gallega. Así lo establece al artículo 14.1 CC cuyo tenor literal es el que

---

<sup>6</sup> STS núm. 766/2005, de 11 de octubre [RJ 2005 \ 7237].

<sup>7</sup> Vid. Art. 820 CC.

<sup>8</sup> LACALLE SERER, E. / SANMARTÍN ESCRICHE, F. y APARICIO URTASUN, C.: *Sucesiones y herencias*, Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, p. 466.

<sup>9</sup> LACALLE SERER, E. / SANMARTÍN ESCRICHE, F. y APARICIO URTASUN, C.: *Sucesiones y herencias*, op. cit., p. 488.

<sup>10</sup> DOG núm. 124, de 29 de junio de 2006; BOE núm. 191, de 11 de agosto de 2006, (en adelante, LDCG).

sigue: «la sujeción al derecho civil común o al especial o foral se determina por la vecindad civil».

Si bien lo estipulado en el CC resulta de aplicación en la Comunidad Autónoma de Galicia, el derecho civil gallego contempla especialidades propias que se aplicarán, como se indicó, a las personas con vecindad civil gallega.

Así pues, por un lado el artículo 244 LDCG prevé que para la fijación de la legítima, el caudal hereditario del causante se ha de determinar conforme a las siguientes reglas:

«1ª. Se computarán todos los bienes y derechos del capital relicto por el valor que tuvieran en el momento de la muerte del causante, con deducción de sus deudas. Dicho valor se actualizará monetariamente en el momento en que se haga el pago de la legítima».

«2ª. Se añadirá el valor de los bienes transmitidos por el causante a título lucrativo, incluidos los dados en apartación, considerado en el momento de la transmisión y actualizado monetariamente en el momento de efectuarse el pago de la legítima. Como excepción, no se computarán las liberalidades de uso».

Su equivalente en la antigua Ley 4/1995, de 24 de mayo, *de derecho civil de Galicia*<sup>11</sup>, es el artículo 147.3ª el cual ordenaba la suma a la herencia líquida de todas las donaciones otorgadas en vida por el causante, y cuyo tenor literal era: «el valor líquido obtenido se añadirá al que tuviesen los bienes donados por el causante en el momento de la donación, exceptuando las liberalidades o agasajos de costumbre».

Paralelamente, se refleja lo expresado en el artículo 818 CC (segundo párrafo), el cual prevé que al valor líquido de los bienes hereditarios ha de sumarse el de las *donaciones colacionables*. «El precepto gallego, con mejor dicción que el artículo 818 CC, se refiere a donaciones otorgadas por el causante y no sólo por el testador; como incorrectamente dice el precepto codificado y no menciona para nada el que haya de tratarse de *donaciones colacionables*, expresión ésta que fue origen de no pocas polémicas doctrinales, actualmente resueltas en el sentido de que dicha expresión es utilizada de manera impropia, puesto que el hecho de que las donaciones otorgadas por el causante sean o no colacionables, es indiferente a la operación de computación legitimaria».<sup>12</sup> Cabe aclarar, que la computación a la que se refiere el artículo 818 CC es una operación contable que tiene como fin determinar la legítima de los herederos forzosos, lo que determinará también la parte de libre disposición del causante.

«En definitiva, dicho artículo y pese a la desafortunada referencia a las donaciones colacionables, lo que pretende es fijar la legítima de los distintos legitimarios según los artículos 808 y concordantes del Código Civil<sup>13</sup>, sobre la base no del caudal relicto a la muerte del causante sino el valor final que resulte de sumar el activo hereditario, una

---

<sup>11</sup> BOE núm. 152, de 27 de junio de 1995 (disposición derogada).

<sup>12</sup> GARCÍA RUBIO, Mª. P.: «Comentario al artículo 147 de la Ley de Derecho Civil de Galicia de 1995», en AA VV, *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Tomo XXXII, vol. 2. ° (ALBALADEJO, M. y DÍAZ ALABART, S., Dir.), Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1997, p.1165.

[La bibliografía utilizada se refiere a la LDCG de 1995, pero sigue siendo aplicable porque los preceptos regulan lo mismo aunque la estructura del articulado y la dicción haya cambiado.]

<sup>13</sup> Se refiere a lo previsto en el Libro III, Título III, Sección 5ª relativo a las legítimas (arts. 806 a 821 CC)



vez deducidas las deudas, y el valor de las donaciones efectuadas, incluyendo en éstas todas las donaciones y no solo las llamadas colacionables».<sup>14</sup>

Por otro lado, el artículo 245, 2º LDCG establece que «salvo disposición en contrario del causante, se imputará al pago de la legítima de los descendientes: *las donaciones hechas a los legitimarios*, así como las mejoras pactadas con ellos». Este precepto tiene su reflejo en el artículo 1036 CC, el cual descarta la colación cuando el donante así lo hubiese dispuesto de manera expresa.

El segundo párrafo del artículo 245 LDCG establece que «la imputación de donaciones se realizará por el valor que tuvieran los bienes en el momento de la donación, actualizado monetariamente en el tiempo del pago de la legítima».

### **I.3. Inclusión de la finca donada en el inventario de la comunidad hereditaria.**

Dña. Victoria, Dña. Carolina y Dña. Dulce preguntan si la finca donada a su hermano D. Teodoro ha de ser incluida en el inventario de la comunidad hereditaria.

La respuesta a dicha cuestión es afirmativa puesto que D. Teodoro ostenta la condición de heredero forzoso concurriendo a la sucesión con sus tres hermanas también herederas forzosas, y ha recibido en vida del causante una atribución a título gratuito, por lo que está obligado a traer al caudal hereditario la finca donada en virtud del artículo 1035 CC. La donación realizada por D. Carlos Daniel a D. Teodoro ha supuesto el adelanto de la cuota hereditaria de éste último. Asimismo, la finca debe ser integrada en el inventario de la comunidad hereditaria ya que el haber hereditario del causante es igual a la diferencia entre el activo y el pasivo más las donaciones hechas en vida del mismo. Cuando se determine el resultado de la anterior operación, se procederá al cálculo de la legítima, correspondiéndoles a sus hijos una cuarta parte del haber hereditario en virtud del artículo 243 LDCG, que se repartirá a partes iguales entre ellos, de modo que la libre disposición será igual a tres cuartas partes del haber hereditario sobre las que recaerá el cobro del usufructo de una cuarta parte del haber hereditario correspondiente al cónyuge sobreviviente no separado legalmente ni de hecho, al concurrir con descendientes en virtud del artículo 253 LDCG.

Además, «es necesario tomar en consideración las donaciones que el causante hubiera hecho en vida, pues aparte del carácter gratuito de esta salida del patrimonio, hay que tener en cuenta que resultaría extraordinariamente fácil burlar la legítima haciendo donaciones»<sup>15</sup>. Por ello, es necesario incluir la finca donada en el haber hereditario para poder determinar si ha habido o no infracción de la legítima. «Es evidente que en aquellos casos en que la donación deba reducirse por inoficiosa, no puede determinarse ese carácter sin su computación para el cálculo de su legítima, de ahí que para apreciar si existe o no, ha de procederse a la llamada reunión ficticia que impone el artículo 818.2 CC, y que según doctrina y jurisprudencia, exige que para determinar las legítimas se computen todas las donaciones, independientemente de su carácter colacionable o no».<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> Artículo «La herencia y la colación», 28/10/15, accesible en <http://www.alfredogarcialopez.es/herencia-3/>. (03/05/17).

<sup>15</sup> DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de derecho civil*, tomo 2, vol. IV, Ed. 11ª, Edit. Tecnos, Madrid, 2012, p. 155

<sup>16</sup> SAP de Valencia núm. 237/2009, de 11 de mayo [RJ 2009 \ 303391].

A la hora de determinar qué es lo que debe colacionarse, lo dispuesto en el artículo 1045 CC indicia que ha de traerse a colación el valor de lo donado en el momento de evaluar los bienes hereditarios.

Por lo tanto, se colacionarán 234.569 € correspondiendo dicha cantidad a la valoración de la finca en 2016, sin incluir el valor del chalet que D. Teodoro construyó en la misma, ya que lo donado es simplemente el terreno donde se llevó a cabo la construcción.

No obstante, el caso está sometido al régimen de la LDCG, por lo que se admitirían dos respuestas: por un lado, la que afirma que la LDCG, al no regular expresamente la colación, hace remisión al CC colacionándose el valor anteriormente determinado (234.569 €).

Por otro lado, la que establece que el artículo 244 LDCG referente a las normas de valoración de las donaciones a efectos de su impugnación por su posible carácter inoficioso, es de aplicación análoga a los supuestos de colación y, por consiguiente, se colacionaría el valor que tuviera la finca en el momento de la donación, es decir, 63.540 € actualizados monetariamente. En otros términos, se colacionaría lo que vale monetariamente en el año 2016 los 63.540 € correspondientes al valor de la finca en el año 2014.

### **I.3.a) La potencial aplicación de la regla fiscal de la adición de bienes al relicto.**

Tras la determinación de la inclusión de la finca donada, concretamente, del valor de la finca en el momento de la donación actualizado monetariamente, en el inventario de la comunidad hereditaria desde una perspectiva civil, conviene tratar dicha cuestión desde una perspectiva fiscal.

El artículo 11 LISD de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, *del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*<sup>17</sup> contempla una serie de supuestos denominados «de adición de bienes» al caudal hereditario del causante, los cuales se desarrollan en los artículos 25 a 30 del reglamento de dicho impuesto. Dichos supuestos delimitan el hecho imponible, es decir, participan en mayor medida de las presunciones de hechos imponibles (presupuestos contemplados legalmente que originan la obligación tributaria) que de la base imponible; dado que «presumen la existencia de transmisiones lucrativas en momentos anteriores al fallecimiento y, consecuentemente, la realización de hechos imponibles sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones»<sup>18</sup> (en adelante ISD).

En el presente caso, podría existir una potencial aplicación de dicha regla fiscal, concretamente el supuesto del apartado primero, letra a del artículo 11 LISD, cuyo tenor literal es el que sigue: «en las adquisiciones *mortis causa*, a efectos de la determinación de la participación individual de cada causahabiente, se presumirá que forman parte del caudal hereditario: los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

---

<sup>17</sup> BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987, (en adelante, LISD).

<sup>18</sup> CAAMAÑO ANIDO, M.A. y PEÑA ALONSO, J.L.: «Artículo 11. Adición de bienes», en CALVO ORTEGA, R. (Dir.) *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Edit. Edersa, Madrid, 2002, p.168.

Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente».

No obstante, la donación realizada por D. Carlos Daniel en favor de su hijo D. Teodoro se formaliza en el año 2014 y el primero fallece el día 2 de enero del año 2016, por lo tanto, ha transcurrido más de un año entre la transmisión y el fallecimiento. Por consiguiente, no podría aplicarse la regla fiscal en cuestión, ya que la efectividad de dicha presunción exige el cumplimiento de dos requisitos, uno de carácter objetivo: que los bienes hubiesen pertenecido al causante durante el año anterior al de su fallecimiento; y otro subjetivo: que los mismos bienes se hallen en poder de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de éstos o del causante en el momento del óbito. En definitiva, se presume la inclusión en el caudal hereditario de todos aquellos bienes – y derechos – que hubiesen pertenecido al fallecido en el año anterior a su defunción, y que en éste momento se encuentren en poder de las personas anteriormente citadas.

Como he indicado, no se cumple el requisito objetivo ya que la finca donada no perteneció a D. Carlos Daniel durante el año 2015, siendo ya en este año propiedad de su hijo D. Teodoro en virtud de la transmisión jurídica *inter vivos* (donación). Dado lo expuesto, cabe interpretar que la adición de bienes es una regla especial que se aplica a una serie de supuestos que potencialmente puedan encajar en una situación jurídica en la que existe una donación *inter vivos* con muerte posterior del donante, por lo que, los eventuales supuestos podrían quedar fuera del ámbito de aplicación de dicha regla si no se cumplen los requisitos previstos.

En lo relativo a la desvirtuación de la comentada presunción, es decir, que formarán parte del caudal hereditario los bienes que se encuadren en los supuestos del artículo 11 LISD, cabe destacar que surge la cuestión de la determinación del momento al que deben referirse la equivalencia de valor entre los bienes desaparecidos y los subrogados. Lo más razonable sería valorar el bien desaparecido en el momento en el que se transmite y el bien subrogado en el momento en el que pase al caudal hereditario, momentos que pueden no ser simultáneos. Con respecto a la equivalencia del valor de los bienes subrogados en lugar de los desaparecidos, si la ésta no fuese total, «la presunción se desvirtuaría parcialmente, en esa misma proporción, y se incluiría en el caudal relicto solamente la diferencia entre el valor del bien transmitido o entregado y el valor del bien subrogado o recibido por aquél»<sup>19</sup>.

#### **I.4. Las ganancias y pérdidas patrimoniales en relación con las donaciones *inter vivos*.**

El artículo 33.1 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*<sup>20</sup>, prevé el concepto legal de «Ganancias y Pérdidas Patrimoniales»: «son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan

<sup>19</sup> CAAMAÑO ANIDO, M.A. y PEÑA ALONSO, J.L.: «Artículo 11. Adición de bienes», *op.cit.* p.172.

<sup>20</sup> BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006, (en adelante, LIRPF).

de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos». Como se puede apreciar, la generación de la ganancia o la pérdida patrimonial depende de una doble exigencia: por un lado, la variación del valor (incremento o disminución), y por otro lado, la alteración patrimonial (ingreso en el patrimonio y/o salida de éste de cualquier clase de bienes o derechos). «Las alteraciones patrimoniales pueden adoptar manifestaciones variadas. En primer lugar, cualquier enajenación de bienes o derechos supone un cambio en la composición del patrimonio. Así sucede desde luego cuando el contribuyente efectúa la transmisión de elementos patrimoniales, mediante negocios jurídicos a título oneroso. Pero también hay alteración patrimonial si la enajenación se produce a título lucrativo, por ejemplo mediante donación».<sup>21</sup>

En el presente caso, existe una donación la cual es definida por la Real Academia Española del siguiente modo: «2. f. *Der.* Liberalidad de alguien que transmite gratuitamente algo que le pertenece a favor de otra persona que lo acepta».<sup>22</sup>

En este caso, la donación es calificada de *inter vivos*, es decir, los efectos de la misma se producen en vida del donante.

Así pues, «el hecho de que el donante no perciba contraprestación alguna, no impide que la salida de su patrimonio del bien donado ponga de manifiesto el aumento de valor que se hubiese acumulado en él desde su adquisición. Dicho aumento de valor será objeto de gravamen como renta del donante»<sup>23</sup>.

Pues bien, D. Carlos Daniel donó a su hijo D. Teodoro una finca valorada en el momento de la donación, en 63.540 €. Sin embargo, se desconoce el valor por el que D. Carlos Daniel adquirió la finca. El importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión onerosa o lucrativa – en este caso, lucrativa- de bienes o derechos, será la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición del elemento patrimonial transmitido.

Con respecto al valor de transmisión, cuando la transmisión se haya realizado a título lucrativo, se tendrá en cuenta el valor del elemento patrimonial transmitido, calculado conforme a las normas del ISD.

El artículo 9 LISD dispone el cómputo a estos efectos el valor real de los correspondientes bienes o derechos. «Aunque el sentido común inclina a equiparar la noción de valor real con la de valor de mercado, la práctica aplicativa del ISD muestra que no siempre el establecido como valor real se corresponde con el valor que los bienes o derechos alcanzarían en el mercado».<sup>24</sup> Del importe anterior habrá que deducirse los gastos y tributos inherentes a la transmisión y que ya hayan sido satisfechos por el transmitente.

No obstante, el artículo 36 LIRPF establece que «cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior –transmisiones a título oneroso-, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del ISD, sin que puedan exceder del valor de

---

<sup>21</sup> GARCÍA BERRO, F.: «Cap.III: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», en AA.VV, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, Ed. 10ª, (PÉREZ ROYO, F. Dir.), Edit. Tecnos, Madrid, 2016, p. 210.

<sup>22</sup> Diccionario de la Real Academia Española, accesible en <http://dle.rae.es/?id=E7oF9KZ> (07/05/17).

<sup>23</sup> GARCÍA BERRO, F.: «Cap.III: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», *op. cit.*, p. 210.

<sup>24</sup> GARCÍA BERRO, F.: «Cap.III: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», *op. cit.*, p. 229.

mercado». Con respecto al valor de adquisición, éste está formado por el importe real abonado por la adquisición del/los elemento/s patrimonial/es, por el coste de las inversiones y mejoras efectuadas posteriormente por el contribuyente en el/los bien/es, y el importe de los gastos y tributos inherentes a la adquisición que ya hayan sido satisfechos por el contribuyente. El valor resultante de dichas reglas se reducirá a su vez, en el importe de las amortizaciones correspondientes al bien transmitido.

Con el fin de aclarar lo expuesto, resulta oportuno introducir un supuesto sobre una transmisión a título oneroso, a modo de ejemplo:

El Sr. Ramos adquirió el 14 de marzo de 2010 un chalet por 900.000 € más 70.000 € en concepto de gastos y tributos. El 20 de agosto de 2015 lo vendió por 1.200.000 € soportando gastos y tributos por importe de 100.000 €. El chalet permaneció arrendado durante los años 2012 y 2013. Las amortizaciones correspondientes a esos dos ejercicios ascienden a un total de 20.000 € cada año.

Para el cómputo de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión, hay que proceder del siguiente modo:

Valor de transmisión (VT):  $1.200.000 \text{ €} - 100.000 \text{ €} = 1.100.000 \text{ €}$

Valor de adquisición (VA):  $900.000 \text{ €} + 70.000 \text{ €} - (20.000 \text{ €} \times 2) = 930.000 \text{ €}$

Ganancia patrimonial (GP) = (VT) 1.100.000 € – (VA) 930.000 € = 170.000 €

En caso de que la transmisión fuese a título lucrativo, no podría computarse bajo ningún concepto, un valor de adquisición superior al de mercado en virtud del mencionado artículo 36 LIRPF. «La norma tiene por objeto sin duda evitar que por esta vía se saneen por anticipado ganancias patrimoniales futuras, aprovechando por ejemplo que las transmisiones *mortis causa* y ciertas transmisiones patrimoniales *inter vivos* se encuentran libres de tributación por el IRPF y soportan además una tributación a veces muy ventajosa (en ocasiones nula) en el ISD».<sup>25</sup>

#### **I.4.a) La incidencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el IRPF**

Si bien es cierto que el IRPF y el ISD son impuestos diferentes ya que, mientras el primero grava la renta de las personas físicas atendiendo a sus circunstancias personales y familiares, «entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador» (artículo 2 LIRPF); el segundo grava «los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley» (artículo 1 LISD); ambos son complementarios porque las adquisiciones de bienes

<sup>25</sup> GARCÍA BERRO, F.: «Cap.III: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», *op. cit.*, p. 231.

o derechos que se obtengan a través de la sucesión o la donación quedan bajo la esfera del ISD y no están sujetas al IRPF. No obstante, la relación entre estos dos impuestos «no deja de plantear problemas pues hay determinados incrementos patrimoniales gratuitos que tributan por el IRPF, lo que excluye su tributación por el ISD».<sup>26</sup> Es posible desprender de la normativa del IRPF y del ISD tres reglas de coordinación entre ambos:

**1ª. Interdicción de la superposición de gravámenes:** significa que bajo ningún concepto, un incremento patrimonial puede ser objeto de doble imposición por el IRPF y por el ISD.

- Art. 4 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, *por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*<sup>27</sup>: *en ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

- Art. 6.4 LIRPF: *no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

**2ª. Preferencia por el ISD en caso de colisión entre ambos (regla general).**

**3ª. Sujeción al IRPF de determinados supuestos de incrementos patrimoniales a título gratuito, por disposición normativa expresa (regla especial):** en consecuencia no quedan sujetos al ISD debido a su especialidad o carácter aleatorio o indemnizatorio (v.gr. premios, ayudas y becas)<sup>28</sup>.

Asimismo, el ISD incide en el IRPF puesto que el valor comprobado a efectos del ISD despliega su eficacia en el ámbito del IRPF en los siguientes puntos:

1º. El valor comprobado en el ISD constituye el valor de transmisión para calcular la alteración patrimonial en el IRPF del donante o transmitente a título gratuito *inter vivos* de bienes.

2º. A efectos de ulteriores alteraciones patrimoniales, el valor de adquisición para el cálculo de la futura alteración patrimonial de los bienes adquiridos a título lucrativo estará constituido por el valor comprobado a efectos del ISD más, en su caso, la parte proporcional correspondiente al bien de la cuota satisfecha en el ISD.

De nuevo, resulta oportuno introducir un supuesto a modo de ejemplo para aclarar lo expuesto. En esta ocasión, se trata de una transmisión a título lucrativo:

---

<sup>26</sup> JUÁREZ GONZALEZ, J.M. y GALIANO ESTEVAN, J.: *Todo Sucesiones*, Edit. CISS, grupo Wolters Kluwer, Valencia, 2013, p. 50.

<sup>27</sup> BOE núm. 275, de 16 de noviembre de 1991 (en adelante, RISD).

<sup>28</sup> Vid. Art. 7 LIRPF y art. 3 RISD.

Elisa dona una finca a su hija Julia. Elisa había adquirido dicha finca en el año 2001 por un valor de 50.000 €. Se comprueba el valor de la finca a efectos del ISD y se determina que éste es de 70.000 €.

Por una parte, Elisa experimenta un incremento patrimonial lucrativo que tributa a través del IRPF y se calcula por la diferencia entre el valor de adquisición (50.000 €) y el valor a efectos del ISD (70.000 €). En conclusión, Elisa obtiene una ganancia patrimonial de 20.000 €.

Por otra parte, Julia experimenta un incremento patrimonial lucrativo que tributa a través del ISD por el valor comprobado a efectos de dicho impuesto (70.000 €). El anterior valor más el propio ISD abonado constituye el valor de adquisición aplicable en caso de que Julia transmita la finca en un futuro, quedando sujeta la eventual ganancia patrimonial al IRPF.

#### **I.4.b) Sujeción al IRPF de las ganancias patrimoniales producidas por las donaciones *inter vivos*.**

Se cuestiona la manera de actuar de D. Carlos Daniel al no haber declarado ganancia patrimonial alguna por la donación hecha a su hijo D. Teodoro.

Evidentemente, la donación supuso una alteración en el patrimonio de D. Carlos Daniel. No obstante, cabe la posibilidad de que haya experimentado tanto una ganancia como una pérdida patrimonial puesto que el supuesto de hecho no proporciona el valor de adquisición de la finca. Por ello, sería necesario hallar el valor de adquisición siguiendo las reglas de los artículos 35 y 36 LIRPF ya que la ganancia o pérdida patrimonial es el resultado de la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición.

Si se determinase un valor de adquisición **menor** que el de transmisión, existiría una ganancia patrimonial sujeta a tributación en el IRPF. En el caso contrario, esto es, si se determinase un valor de adquisición **mayor** que el de transmisión, existiría una pérdida patrimonial que en virtud del artículo 33.5.c) LIRPF, no se computaría como pérdida patrimonial a efectos del IRPF: *no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades*. «El fundamento de que no se permita en este caso el cómputo de la pérdida es que el volumen de la renta no puede hacerse depender de la mayor o menor inclinación del contribuyente a la prodigalidad, en este caso mediante actos de liberalidad a favor de terceros».<sup>29</sup>

En conclusión, D. Carlos Daniel habría actuado de forma correcta al no haber reflejado ninguna ganancia patrimonial por la donación si el valor de adquisición fuese mayor que el de transmisión ya que en ese caso existiría una pérdida patrimonial excluida de consideración a efectos del IRPF.

---

<sup>29</sup> GARCÍA BERRO, F.: «Cap.III: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», *op. cit.*, p. 222.

## II. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y BIENES AFECTOS A LAS MISMAS

**Hechos:** En junio de 2014 D. Carlos Daniel se jubila. En octubre de 2016 una inspección tributaria reclama una cantidad de dinero a sus herederos debido a errores cometidos por D. Carlos Daniel en su declaración del ejercicio 2015. La razón fueron unas rentas obtenidas por éste en el año 2015 por la venta de unos terrenos que la inspección cree afectos a sus actividades económicas de promoción inmobiliaria, a dos mercantiles, por lo que la Agencia Tributaria de Galicia (en adelante, ATRIGA) considera que estas rentas a efectos del IRPF, son rendimientos de actividad económica derivadas de la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada por D. Carlos Daniel como persona física, que además combinaba de manera continuada, habitual y simultánea a la llevada a cabo por él mismo en dos sujetos mercantiles vinculados (de promoción y construcción inmobiliaria) en los que era accionista mayoritario en el momento de la venta.

### II.1. Los rendimientos de actividades económicas y su tratamiento fiscal.

El artículo 27.1 LIRPF prevé el concepto legal de «rendimientos íntegros de actividades económicas» considerando como tales «aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesionales liberales, artísticas y deportivas».

La delimitación de esta categoría de rentas frente a otras puede llegar a ser muy dudosa en diversas ocasiones, siendo un ejemplo muy problemático la distinción entre los rendimientos de actividades económicas y los rendimientos de capital.

Así pues, «se entenderá que el arrendamiento del inmueble se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de ésta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa».

No obstante, este criterio no es de aplicación para la calificación de las rentas obtenidas en caso de que el contribuyente realice la compraventa de inmuebles. En este sentido, el artículo 21 LIRPF excluye del concepto de rendimientos de capital las rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales por parte del contribuyente, por lo que este tipo de rentas se sujetan al IRPF como ganancias o pérdidas patrimoniales, y no como rendimientos de capital salvo los casos en los que la LIRPF establezca lo contrario (v. gr. rentas obtenidas de la transmisión de activos financieros).

Con respecto a la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, el artículo 28 LIRPF prevé una serie de reglas para su cálculo: normas del Impuesto de Sociedades; reglas especiales del propio artículo 28 LIRPF; reglas especiales del artículo 30 LIRPF para el cálculo en la modalidad de estimación directa; y reglas especiales del artículo 31 para el cálculo en la modalidad de estimación objetiva. Cabe destacar, que el apartado 2 del artículo 28 LIRPF establece que «para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las



ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas».

## **II.2. La afectación de bienes o derechos a actividades económicas.**

En primer lugar, cabe destacar lo mencionado *supra* sobre la afectación de los elementos patrimoniales del contribuyente al ejercicio de su actividad económica puesto que ésta lleva aparejada como consecuencia que dichos elementos no sean susceptibles de producir rendimientos de capital. «Los bienes y derechos afectos contribuyen, en conjunción por lo general con los recursos humanos, a la obtención de rendimientos de la actividad económica. Esto implica también que su coste se incorpore al proceso productivo de la empresa».<sup>30</sup>

Como se indicó anteriormente, la compraventa de inmuebles por parte del contribuyente, no tributará como rendimientos de capital, sino como ganancias o pérdidas patrimoniales, no obstante, en este tipo de supuestos es necesario determinar caso por caso cuándo la compraventa supone ordenación por cuenta propia de los medios de producción, independientemente de que se utilicen o no personas empleadas para la gestión de la actividad.

En segundo lugar, tienen la consideración de bienes o derechos afectos a la actividad económica desempeñada por el contribuyente, aquellos cuya titularidad pertenezca a éste y cuando cumplan los siguientes requisitos:

**1º. Inmuebles en los que se desarrolle la actividad.**

**2º. Bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad** (v. gr. instalaciones deportivas, salones sociales, etc.).

**3º. Cualesquiera otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos:** «en este apartado resulta subsumible cualquier bien o derecho que, aun no siendo imprescindible, pueda considerarse de modo objetivo dispuesto para servir a los fines de la actividad».<sup>31</sup>

Asimismo, el artículo 29.2 LIRPF establece que «cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles». Dicho precepto hace remisión al Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, *por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero*<sup>32</sup>, cuyos artículos 22 a 27 desarrollan el tema en cuestión. El artículo 22.2 RIRPF considera afectos aquellos elementos patrimoniales que el contribuyente utilice para los fines de la misma, y no entiende afectos:

---

<sup>30</sup> GARCÍA BERRO, F.: «Cap.III: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», *op. cit.*, p. 187.

<sup>31</sup> GARCÍA BERRO, F.: «Cap.III: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», *op. cit.*, p. 187.

<sup>32</sup> BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2007 (en adelante, RIRPF).

1º. «Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo».

2º. «Aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario».

Con respecto a este segundo caso de no afectación, es posible que la aportación de cualquier medio de prueba admitido en derecho lleve a considerar como afecto un elemento que no figure en los libros o registros exigidos a efectos fiscales. Del mismo modo que es posible desvirtuar la condición de afecto de un bien o derecho registrado formalmente como tal, mediante pruebas que desmientan el contenido de los libros oficiales.

## **II.2. a) La desafectación por cese en la actividad económica debido a la jubilación.**

Los herederos de D. Carlos Daniel alegan la desafectación tácita de los terrenos vendidos por el cese en la actividad económica del mismo en el momento en el que se jubila.

Atendiendo al supuesto de hecho, nada se dice acerca de la naturaleza de los terrenos que D. Carlos Daniel vende en el año 2015 estando en situación de jubilación, no obstante, la ATRIGA considera que dichos terrenos están afectos a sus actividades económicas de promoción inmobiliaria, alegando por su parte los herederos, todo lo contrario.

Para resolver esta controversia entre los herederos y la Administración cabe traer a colación la **Sentencia del Tribunal Supremo 2426/2016, de 24 de noviembre [RJ 2016\5815]** en la que dicho Tribunal resuelve a favor de la Administración.

Antes de analizar la fundamentación jurídica del TS en dicha sentencia, cabe mencionar por una parte, la STS 1881/2010, de 18 de marzo de 2010 [RJ 2010\2584] la cual declara la necesidad de analizar en cada supuesto las circunstancias personales del sujeto pasivo, al no ir unido a la situación de jubilación el cese en la actividad empresarial, argumentando que *«no puede compartirse, por lo tanto, que exista necesaria y automáticamente una vinculación entre la jubilación y el cese en la actividad empresarial»*. Por lo tanto, en un principio, se puede afirmar que no puede estimarse producida la desafectación tácita con ocasión del cese en la actividad económica como sucede en el presente supuesto de hecho, debido a la jubilación de Don Carlos Daniel.

Por otra parte, también es necesario mencionar la STS 942/2015, de 4 de marzo [RJ 2015\1096], la cual resulta de apoyo en el presente supuesto ya que aporta lo establecido por la Orden de 28 de diciembre de 1994, *por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias*<sup>33</sup>, el cual considera empresas promotoras inmobiliarias a las que *«actúan sobre los bienes inmuebles, transformándolos para mejorar sus características y capacidades físicas y ofrecerlos en el mercado para la satisfacción de las necesidades de*

<sup>33</sup> BOE núm. 3, de 4 de enero de 1995.

alojamiento y sustentación de actividades de la sociedad, principio que es aplicable también a las actividades inmobiliarias a pesar de que no constituyan la actividad más importante de la empresa».

En el presente caso, Don Carlos Daniel vino desempeñando la actividad económica de promoción inmobiliaria hasta su jubilación el 30 de junio de 2004, actividad promotora que, según la ATRIGA, siguió ejerciendo como persona física y combinándola de manera continuada, habitual y simultánea a la llevada a cabo en dos mercantiles vinculadas - de promoción y construcción inmobiliaria - en las que éste era accionista mayoritario en el momento de la venta de los terrenos objeto de controversia.

Pues bien, la afectación es la incorporación de un bien al patrimonio empresarial o profesional desde el patrimonio personal del contribuyente, lo que supone la tributación del mismo como rendimiento de su actividad económica.

La afectación de un bien personal a la actividad económica no produce alteración patrimonial a efectos fiscales mientras el bien continúe formando parte de su patrimonio, es decir, no tiene consecuencias en la declaración del IRPF del contribuyente. Asimismo, el artículo 28.3 II LIRPF establece que «se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años de ésta».

Por lo tanto, la desafectación es «la incorporación de bienes del activo fijo, desde el patrimonio empresarial al patrimonio particular, y no produce alteración a efectos fiscales mientras el bien continúe formando parte de su patrimonio. En las desafectaciones de bienes o derechos afectos, se tomará como valor su valor contable en dicho momento, calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima».<sup>34</sup>

En este punto, es necesario determinar si los terrenos vendidos por D. Carlos Daniel formaban parte de los activos fijos de su patrimonio empresarial, o si formaban parte del activo corriente, es decir, si eran existencias del negocio.

El mencionado Plan General de Contabilidad recoge las existencias propias de la actividad inmobiliaria, que en este caso son edificios, terrenos, solares y promociones en curso. Por ello, debe partirse de la base de que los terrenos vendidos por D. Carlos Daniel eran existencias de su actividad de promoción inmobiliaria.

Asimismo, la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) **V0337-04**, de 29 de noviembre de 2004, establece que «la promoción inmobiliaria de viviendas para su posterior venta a terceras personas por parte del promotor constituye una actividad económica en la que las viviendas tienen la consideración de existencias y, en consecuencia, su transmisión genera rendimientos de actividades económicas. El transcurso de un plazo determinado, más o menos prolongado, entre la fase de construcción y la de venta, y el hecho de causar baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) no implica necesariamente el cese en el desarrollo de la actividad económica de promoción inmobiliaria y la desafectación de los elementos patrimoniales de la misma».

Es presumible que los terrenos, al ser considerados existencias del negocio, pueden equiparse a las viviendas y por lo tanto, el hecho de que el contribuyente se dé de baja en el IAE, no implica el cese de la actividad económica junto con la desafectación de los bienes patrimoniales afectos a ésta.

---

<sup>34</sup> Vid. Artículos 28.3 LIRPF y artículo 23.2 RIRPF.

Retomando la STS de referencia - de 24 de noviembre de 2016 - el TS comparte el criterio de la Administración sobre que la desafectación de bienes del patrimonio empresarial opera única y exclusivamente en relación con los elementos del activo fijo que se traspasan al patrimonio del empresario, no en cuanto a las existencias del negocio. Por lo tanto, la desafectación no se produce ya que los terrenos enajenados «no pueden considerarse activos fijos, sino activos circulantes o existencias del negocio de promoción inmobiliaria». No obstante, deben tenerse en cuenta las circunstancias personales de D. Carlos Daniel en el momento de la enajenación de los terrenos. Si bien el supuesto de hecho no aporta más datos esclarecedores como podría ser la fecha de baja en el IAE.

En este sentido, La Orden de 31 de julio, *por la que se modifica el artículo 93 de la Orden de 24 de septiembre de 1970 por la que se dictan las normas para la aplicación y desarrollo del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos*<sup>35</sup>, establece que «el disfrute de la pensión de jubilación será compatible con el mero mantenimiento de la titularidad del negocio de que se trate y con el desempeño de las funciones inherentes a dicha titularidad, siempre este que no implique una dedicación de carácter profesional».

Por tanto, cabe la posibilidad que D. Carlos Daniel no enajenase los terrenos como un simple particular sino que fuera una venta fruto de sus relaciones empresariales ya que, en el momento de la venta, era accionista mayoritario en dos sujetos mercantiles vinculados a su actividad de promoción inmobiliaria.

En este sentido, la STS de referencia pone de manifiesto en su fundamentación jurídica lo dictado por el correspondiente Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ), el cual rechaza el automatismo entre la jubilación y el cese de la actividad empresarial, y niega que la desafectación tácita opere en relación con los elementos del activo circulante o existencias, por lo que determina que la razón por la que la inspección llegó a la conclusión de que el contribuyente prosiguió con su actividad económica de promoción inmobiliaria en relación con los terrenos transmitidos, fue «la existencia de una vinculación entre la actividad del mismo como accionista mayoritario de diversas sociedades destinadas a la construcción y promoción inmobiliaria, y la continuidad de su actividad como persona física». El TS comparte el criterio de dicho TSJ y considera que las ventas de los terrenos traían causa directa de la promoción inmobiliaria llevada a cabo con anterioridad por el contribuyente, y concluye diciendo que las condiciones personales del contribuyente fueron las que llevaron a la inspección a concluir que «con posterioridad a su jubilación, el mismo continuó ejerciendo su actividad como empresario individual, simultaneándola con la de las mercantiles de las que era administrador único y propietario mayoritario».

Tras todo lo expuesto, es determinable que en el presente supuesto, no puede actuar la presunción de desafectación tácita para el cese de actividad económica por parte de D. Carlos Daniel como alegan sus herederos ya que según el criterio del TS, la jubilación no implica necesariamente el cese de la actividad económica, sino que es preciso atender a las circunstancias personales del sujeto pasivo.

En este caso, D. Carlos Daniel era socio mayoritario de dos mercantiles de promoción inmobiliaria en el momento de la venta de los terrenos en cuestión, por lo que

---

<sup>35</sup> BOE núm. 191, de 10 de agosto de 1976.

atendiendo a esta circunstancia, es presumible que D. Carlos Daniel seguía ejerciendo la actividad económica de manera encubierta, supuesto que contempla la citada STS 1881/2010, de 18 de marzo [RJ 2010\2584], en relación con un caso similar, en la que el TS afirma que: «nos hallamos ante la apariencia de un cese empresarial, con teórica desafectación de los bienes que la integran, que no puede ser aceptada por la Sala, pues el negocio está en pleno funcionamiento cuando se transmite, negocio que continúa con la misma actividad agrícola y con el mismo perfil de explotación por parte de la sociedad Urmeseta, S.A.». Asimismo, distingue claramente la jubilación del cese, que no tienen que coincidir necesariamente, o dicho de otro modo, puede haber jubilación y no cese en la actividad.

### **II.3. Obtención de ganancias patrimoniales por rentas de actividades económicas.**

Se cuestiona si deben considerarse como rentas de actividades económicas las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de los terrenos llevada a cabo por D. Carlos Daniel y la posibilidad de que influya la vinculación habitual y continuada que éste mantenía con sus dos mercantiles.

A la luz del caso y de acuerdo con lo expuesto, se considera que, efectivamente, D. Carlos Daniel seguía con sus negocios de promoción inmobiliaria y que las ventas de los terrenos en cuestión, fueron producto de dicha actividad. Además, lo que verdaderamente da fundamento a esta afirmación es la vinculación habitual y continuada con sus dos mercantiles ya que tenía gran participación en ellas – era accionista mayoritario - y seguramente, obtenía rendimientos de las mismas.

El hecho de estar jubilado no descarta que D. Carlos Daniel desempeñase labores de dirección, barajándose además la posibilidad de que ostentase el cargo de administrador. Por todo ello, las ganancias patrimoniales obtenidas de las ventas de los terrenos deben considerarse rentas de la actividad económica desarrollada por D. Carlos Daniel, como afirma la Inspección ya que «los ingresos por operaciones sobre bienes pertenecientes al activo circulante (ventas que constituyan el objeto típico de la actividad, o eventuales transacciones atípicas sobre existencias u otros bienes consumibles), se consideran rendimientos de carácter empresarial o profesional».<sup>36</sup>

### **II.4. Los coeficientes reductores de abatimiento previstos en la Ley del IRPF**

Los herederos alegan la aplicación de los coeficientes reductores de abatimiento previstos en la Ley, a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas.

En el año 2014, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

---

<sup>36</sup> GARCÍA BERRO, F.: «Cap.III: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», *op. cit.*, p. 189.

Esta modificación supuso la introducción de diversos cambios en el Sistema Tributario Español, no obstante, atendiendo al caso que nos ocupa, son objeto de interés los cambios relativos a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.

Por una parte, se elimina la aplicación de los coeficientes de actualización utilizados hasta el momento para determinar el valor de adquisición de los bienes inmuebles objeto de transmisión cuya finalidad era la de corregir el valor de adquisición de los mismos de conformidad a la depreciación monetaria.

Por otra parte, se modifica la Disposición Transitoria Novena de la LIRPF reguladora de los coeficientes de reducción o abatimiento aplicables a las transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994. Estos cambios tienen efectos desde el 1 de enero de 2015, precisamente el año en el que Don Carlos Daniel enajenó los terrenos que, como se determinó anteriormente, estaban afectos a su actividad económica de promoción inmobiliaria sin que pudiese actuar la desafectación tácita alegada por sus herederos.

En primer lugar, y como se ha indicado anteriormente, en el presente supuesto de hecho existe una ganancia patrimonial derivada de rentas de actividades económicas, sin embargo, dicha ganancia patrimonial es fruto de la transmisión de bienes inmuebles afectos a la actividad económica de promoción inmobiliaria llevada a cabo por D. Carlos Daniel, lo que tiene importancia a efectos de la aplicación de los coeficientes reductores de abatimiento. Los herederos de D. Carlos Daniel alegaron que en las autoliquidaciones de su padre no se había computado renta alguna por las ventas de los terrenos al considerar que las mismas debían reducirse en su totalidad por dichos coeficientes del ejercicio 2015.

Pues bien, los coeficientes reductores de abatimiento están contemplados en la Disposición Transitoria 9ª. LIRPF, la cual establece un régimen transitorio en virtud del cual se produce la no sujeción de una parte de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes y derechos adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

No obstante, como apunta el apartado primero de dicha disposición, los elementos patrimoniales transmitidos no pueden estar afectos a actividades económicas ya que, de ser así, no resultaría de aplicación los coeficientes reductores de la ganancia.

En lo relativo a este régimen, «la Ley 35/2006 introdujo un mecanismo dirigido de modo tendencial a su paulatina extinción, consistente en excluir del mencionado régimen transitorio el tramo de la ganancia patrimonial que corresponda en proporción al tiempo transcurrido entre el 20 de enero de 2006 (fecha en que se hizo el primer borrador de la citada Ley) y la fecha de la transmisión»<sup>37</sup>.

Posteriormente, la Ley 26/2014 ha modificado de nuevo la disposición excluyendo su aplicación también a la parte de las ganancias patrimoniales obtenidas que de manera proporcional corresponda al valor de transmisión del bien o derecho que, al acumularse al importe de las demás transmisiones llevadas a cabo desde el 1 de enero de 2015, supere los 400.000 €.

---

<sup>37</sup> GARCÍA BERRO, F.: «Cap.III: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», *op. cit.*, p. 242.

Así pues, tras la última reforma mencionada, el contenido del régimen transitorio contemplado en la Disposición Transitoria 9ª LIRPF se estructura en los siguientes puntos:

1º. La ganancia patrimonial se determinará de acuerdo a las reglas generales - Sección 4ª, del Capítulo II, del Título III LIRPF, de ganancias y pérdidas patrimoniales – y de acuerdo a otras reglas especiales cuando el caso lo requiera.

2º. Se calculará el período de generación, el cual consiste en distinguir la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad al 20 de enero de 2006. El período de generación es entendido como el número de días transcurridos entre la fecha de adquisición del bien o derecho y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente. La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá, en su caso, de la siguiente manera:

- Se calculará el período de permanencia en el patrimonio del contribuyente anterior a 31 de diciembre de 1996 del elemento patrimonial. El período de permanencia es entendido como el número de años que medie entre la fecha de adquisición del bien o derecho y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

- El número de años que exceda de 2 dicho período de generación se multiplicará por un coeficiente, el cual depende de la naturaleza del bien o derecho objeto de transmisión. Con carácter general, se aplicará una reducción del 14,28%. Sin embargo, si se trata de valores cotizados, se aplicará una reducción del 25 % y en caso de bienes inmuebles, derechos sobre los mismos, se aplicará una reducción del 11,11 %.

- El resultado de lo anterior constituye la reducción porcentual que resulta de aplicación a la parte de la ganancia patrimonial correspondiente en función del número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive.

- Estará no sujeta la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 derivada de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 tuviesen un período de permanencia en el patrimonio del contribuyente superior a 8 años, con carácter general, a 5 años en caso de acciones con cotización, o a diez años en caso de que el objeto de la transmisión sean bienes inmuebles o derechos sobre los mismos.

3º. Como se apuntó anteriormente, desde la entrada en vigor de la Ley 26/2014, en relación con las transmisiones realizadas desde el 1 de enero de 2015, el sistema de reducción expuesto se ha suprimido para la parte de las mismas que corresponda a los valores de transmisión que, de manera acumulada, superen la cifra de 400.000 €. A estos efectos, al producirse la transmisión de un bien o derecho adquirido antes del 31 de diciembre de 1994, debe operarse del siguiente modo:

- Se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales cuya transmisión se haya realizado entre el 1 de enero de 2015 y el momento de la transmisión actual sin incluir el valor de ésta última.

- Si la suma anterior fuese igual o superior a 400.000 €, no cabría aplicar reducción alguna a la ganancia patrimonial obtenida de la transmisión actual.
- En caso de que la suma anterior fuese inferior a 400.000 €, a su importe se deberá sumar a su vez el valor de la transmisión actual.
- Si esta nueva suma no supera los 400.000 €, se aplicará el sistema de reducción expuesto a la ganancia patrimonial obtenida de la transmisión actual.
- Si esta nueva suma excediese los 400.000 €, dicho sistema de reducción sólo podrá aplicarse a la parte de la ganancia patrimonial que sea proporcional a la parte del valor de transmisión actual que, sumado a los valores de transmisiones anteriores, dé como resultado 400.000 €.

Para que lo expuesto pueda ser comprendido a efectos prácticos, es conveniente introducir un supuesto de hecho a modo de ejemplo:

El Sr. Vázquez posee un paquete de acciones con cotización en bolsa que adquirió el 20 de marzo de 1994 por 20.000 €, el cual es transmitido onerosamente el 5 de julio de 2016, percibiendo 100.000 € en concepto del valor de las acciones en dicha fecha. Por ello, la ganancia patrimonial obtenida es de 80.000 € ( $GP = VT - VA$ ).

Para determinar la tributación del Sr. Vázquez, lo primero es sumar los valores de las transmisiones efectuadas desde el 1 de enero de 2015 sin contar el valor de la transmisión actual. Supongamos, que el Sr. Vázquez ha transmitido el 9 de febrero de 2016 un bien inmueble por 350.000 €. Por lo tanto, el resultado es de 350.000 € ya que sólo existe una única transmisión previa. En caso de que existiesen más, se sumarían.

Como el resultado anterior es inferior a 400.000 €, a su importe hay que sumar el de la transmisión actual:  $350.000 € + 100.000 € = 450.000 €$ .

Dado que el resultado anterior es superior a 400.000 €, sólo podrá aplicarse el sistema de reducción a la parte de ganancia patrimonial que sea proporcional a la parte del valor de transmisión actual que, sumado a los valores de transmisiones anteriores (350.000 €), dé como resultado 400.000 €, es decir, 50.000 € ( $400.000 € - 350.000 €$ ).

Así pues, hay que determinar la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponde a 50.000 €.

Por lo tanto, como el valor de transmisión es 100.000 € y la ganancia patrimonial obtenida es de 80.000 €, dicha proporción se determina del siguiente modo:

$$(50.000 € \div 100.000 €) \times 80.000 € = 40.000 €$$





Dado que el resultado anterior es superior a 400.000 €, sólo podrá aplicarse el sistema de reducción a la parte de ganancia patrimonial que sea proporcional a la parte del valor de transmisión actual que, sumado a los valores de transmisiones anteriores (350.000 €), dé como resultado 400.000 €, es decir, 50.000 € (400.000 € - 350.000 €).

Así pues, hay que determinar la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponde a 50.000 €.

Por lo tanto, como el valor de transmisión es 100.000 € y la ganancia patrimonial obtenida es de 80.000 €, dicha proporción se determina del siguiente modo:

$$(50.000 \text{ €} \div 100.000 \text{ €}) \times 80.000 \text{ €} = 40.000 \text{ €}$$

El sistema de reducción resultará de aplicación a 40.000 € de ganancia patrimonial, por lo que la ganancia patrimonial con derecho a reducción será:

$$\frac{4.323 \text{ (nº de días 20/03/94 a 19/01/06)} \times 40.000 \text{ €}}{7.996 \text{ (nº de días 20/03/94 a 19/01/06)}} = 21.625,81 \text{ €}$$

Por último, para aplicar la reducción sobre dicha cifra, se operaría del siguiente modo:

- Período de generación (nº de años desde la adquisición de las acciones hasta el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso): 20/03/94 a 31/12/96 van 2 años que redondeado por exceso son 3 años.
- Exceso del período de generación sobre 2: 3 años - 2 = 1
- Porcentaje de reducción de las acciones cotizadas (25%): 1 x 0,25 = 25%
- Importe de la reducción: 21.625,81 € x 0,25 = 5.406,45 €
- Ganancia patrimonial sujeta al IRPF: 80.000 € - 5.406,45 € = 74.593,55 €

En segundo lugar, el apartado segundo de la Disposición Transitoria 9ª LIRPF establece que: «a los efectos de lo establecido en esta disposición, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión». Por lo tanto, si la desafectación del bien o derecho se produce en el año 2014 y la transmisión se produce un año después, a efectos del régimen transitorio expuesto, se entiende que no ha habido desafectación y que, por tanto, el bien está afecto a una actividad económica no pudiéndose aplicar los coeficientes reductores de abatimiento.

Tras todo lo expuesto, es determinable que D. Carlos Daniel no pudo aplicar los coeficientes reductores de abatimiento a la ganancia patrimonial obtenida con la venta de los terrenos en el ejercicio 2015, ya que éstos estaban afectos a su actividad económica de promoción inmobiliaria. Aún en el caso de que dichos terrenos estuviesen desafectos, D. Carlos Daniel seguiría sin poder aplicar dichos coeficientes ya que entre

la desafectación por cese de actividad en el año 2014, y la transmisión de los terrenos en el año 2015, no han transcurrido tres años como exige la disposición analizada.

Por ello, se calculará la ganancia patrimonial de acuerdo a las reglas legalmente estipuladas sin aplicar los coeficientes reductores de la ganancia, por no haberse desafectado los terrenos en cuestión y por consiguiente, tratarse como venta de bienes inmuebles afectos.

### III. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA APARTACIÓN Y SU TRATAMIENTO FISCAL

**Hechos:** En el año 2015 D. Carlos Daniel y su hija D. Dulce celebraron en escritura pública un negocio jurídico de apartación, en virtud del cual D. Carlos Daniel transmitió a su hija la propiedad de un inmueble privativo del mismo valorado en 330.000€. En el año 2016, Dña. Dulce fue objeto de inspección y se le reclamó una cantidad de dinero debido a que la ATRIGA consideró que dicho negocio le había generado una ganancia patrimonial *inter vivos*. Doña. Dulce, en consonancia con la calificación que el notario autorizante dio a dicho acto como negocio *mortis causa*, presentó a los 3 meses posteriores a la realización del negocio autoliquidación de Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Tras la muerte D. Carlos Daniel, sin que se hubiese modificado el testamento después del negocio de apartación, se sigue reconociendo a Dña. Dulce como heredera universal a partes iguales con sus hermanos.

#### III.1. La apartación como institución característica del derecho civil de Galicia.

Si bien es cierto que el artículo 1271 CC prohíbe aquellos contratos cuyo objeto es la herencia futura, y que el artículo 818 CC declara la nulidad de «toda renuncia o transacción sobre la legítima futura entre el que la debe y sus herederos forzosos», la apartación es una institución característica del derecho civil de Galicia admitida en derecho y que aparece regulada en los artículos 224 y ss. LDCG. Así pues, el artículo 209 LDCG establece que «sin perjuicio de los que fueran admitidos conforme al derecho, de acuerdo con la presente ley, son pactos sucesorios los de mejora y la *apartación*».

La LDCG define la apartación como un pacto sucesorio por el 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». Del texto legal es posible extraer las características que perfilan la naturaleza de esta institución gallega:

1ª. Se trata de un negocio jurídico *inter vivos* de disposición. El apartante adjudica al apartado la titularidad de uno o varios bienes concretos. Por lo tanto, se produce un desplazamiento patrimonial inmediato entre el apartante y el apartado.

2ª. Se trata de un negocio jurídico de disposición a título gratuito: «o efecto inmediato que produce é un empobrecemento do apartante e o conseguinte arriquecemento do apartado. Que non responda a puro ánimo de liberalidade non afecta ó carácter gratuito do desprazamento patrimonial: é posible que o apartado premorra ó apartante, co cal nunca chegaría a ter a condición de lexitimario deste, non obstante o cal a adquisición do apartado non reverte ó apartante.»<sup>38</sup>

3ª. Determina la exclusión del apartado como posible legitimario futuro del apartante incluyendo su linaje, de modo irrevocable. Esto supone una excepción a lo dispuesto en el artículo 1261 CC y en el artículo 818 CC (*ut supra*). Así pues, el artículo 242 LDCG prevé la apartación como excepción a la regla de no renuncia o transacción sobre la legítima realizada antes de la apertura de la sucesión.

Además supone una excepción al principio de la intangibilidad de la legítima<sup>39</sup> puesto que el artículo 225 LDCG establece que «el apartante podrá adjudicar al apartado cualquier bien o derechos en pago de la apartación, *independientemente del valor de la misma*».

4ª. Es un negocio jurídico puro no susceptible de someterlo a condición ni a término. En virtud del mismo, el apartado queda excluido de la condición de legitimario irrevocablemente. No obstante, dicha exclusión sólo se refiere a la condición de legitimario, por lo que, para evitar que el apartado sea llamado a la sucesión intestada, debe de pactarse de manera expresa (artículo 226 LDCG).

Las anteriores características «fan desta figura un tipo *sui generis*, no que se combina unha doazón imputable a unha hipotética lexítima coa renuncia a unha hipotética acción de suplemento daquela».<sup>40</sup>

### **III.1.a). Determinación de la naturaleza jurídica de la apartación.**

Se plantea la cuestión de si Dña. Dulce tiene razón al considerar que la apartación es un negocio jurídico *mortis causa*.

---

<sup>38</sup> GUTIÉRREZ ALLER, V.: «Comentario dos Títulos VII e VII da Lei 4/1995, do 24 de maio», en AA VV, *Dereito Civil de Galicia (comentarios á Lei 4/1995, do 24 de maio)*, (BARREIRO PRADO, J.J.R. / SÁNCHEZ TATO, E.A. e CASTRO VARELA, L., Coord.), Edit. Revista Xurídica Galega, Vigo, 1996, p. 395.

[La bibliografía utilizada se refiere a la LDCG de 1995, pero sigue siendo aplicable porque los preceptos regulan lo mismo aunque la estructura del articulado y la dicción haya cambiado.]

<sup>39</sup> La legítima estricta de los hijos y descendientes del causante se caracteriza por los principios de intangibilidad cuantitativa, es decir cada legitimario debe recibir la cantidad correspondiente en concepto de legítima estricta; y cualitativa, es decir, no podrá establecerse gravamen alguno sobre ella en virtud del art. 813. II CC.

<sup>40</sup> GUTIÉRREZ ALLER, V.: «Comentario dos Títulos VII e VII da Lei 4/1995, do 24 de maio», *op. cit.*, p. 395.

Por una parte, con respecto a los elementos personales del negocio de la apartación, este requiere que las partes alcancen la mayoría de edad y que posean plena capacidad de obrar de acuerdo con el artículo 210 LDCG. Por otra parte, con respecto a los elementos formales del negocio de la apartación, éste requiere la formalización en escritura pública, pues así lo establece el artículo 211 LDCG cuyo tenor literal es el que sigue: «los pactos sucesorios habrán de ser otorgados en escritura pública. En otro caso el pacto no producirá efecto alguno».

Dado lo estipulado en el presente texto legal, se podría interpretar *prima facie*, que la apartación es un negocio *inter vivos* y no un negocio *mortis causa* como alega Dña. Dulce. No obstante, se plantea una cuestión verdaderamente controvertida puesto que no está tan claro el tratamiento que debe recibir este negocio *sui generis*.

Como se ha venido exponiendo, por la apartación, el apartado - quien tuviese condición de legitimario al abrirse la sucesión – adquiere en vida del causante determinados bienes a cambio de renunciar a dicha condición.

«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 *inter vivos*, 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 sucesorio, y que no pueda afirmarse sin más un carácter *inter vivos*».<sup>41</sup>

En la **STSJ de Galicia, 382/2006, de 22 de marzo [RJ 2007\209063]**, se discute la naturaleza de la apartación dado que las partes discrepaban radicalmente, y así, mientras la actora y los órganos de la Administración Autónoma en vía de gestión la consideraban un pacto sucesorio, es decir, un modo de adquisición *mortis causa*, la parte demandada, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (en adelante, TEAR), junto con el propio letrado de la Xunta de Galicia, la calificaban como un negocio jurídico *inter vivos*. El TSJ gallego considera que la apartación es una institución de carácter personalísimo propia del derecho civil de Galicia con un amplio arraigo social y caracterizada por una regulación incompleta. Además, no duda de la necesidad de la plena capacidad de disposición del apartante. Finalmente, considera que la naturaleza predominante en la institución de la apartación es la de *mortis causa* por las siguientes razones:

- A pesar de que formalmente nos hallemos ante una adquisición *inter vivos*, las exigencias características a las que está sometida la adquisición, atendida la renuncia a no suceder que conlleva, implica que «en la misma conviva en parte con la naturaleza de un título sucesorio y que no pueda afirmarse sin más un carácter sucesorio».

- La adquisición de bienes mediante la apartación es de carácter gratuito, sin embargo, el apartado no los adquiere del mismo modo que un donatario o un heredero, sino que debe renunciar definitivamente a su condición de legitimario. «No se trata 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».

---

<sup>41</sup> STSJ de Galicia núm. 382/2006, de 22 de marzo [JUR. 2007\209063].

- La imposibilidad de 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 *mortis causa*».

- Es necesario conciliar la naturaleza *inter vivos* de la adquisición patrimonial mediante la apartación, con la del pacto de no suceder, en cuanto que ambos la integran, lo que «sólo 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 pacto sucesorio de realización anticipada o inmediata».

### III.2. Exención de tributación a través del IRPF por la apartación.

Se plantea la cuestión de si la apartación está exenta de tributar a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Además, se cuestiona la posibilidad de que D. Carlos Daniel haya obtenido una ganancia patrimonial por la realización de dicho negocio jurídico.

En conexión con todo lo expuesto, debe determinarse el tratamiento tributario que recibe la institución de la apartación para resolver la cuestión planteada.

Así pues, el **TSJ de Galicia resolvió en su Sentencia 549/2012, de 24 de septiembre [RJ 2012\1130]** anular la liquidación provisional practicada por el IRPF así como la sanción impuesta a la recurrente por parte del TEAR de Galicia, en un supuesto de hecho equiparable al presente. La fundamentación fáctica se resume en un recurso contencioso-administrativo presentado por la recurrente frente a una Resolución del TEAR de Galicia desestimatoria de las reclamaciones económicas-administrativas contra liquidación provisional y sanción en materia del IRPF, ejercicio 2009 debido a un negocio jurídico de apartación celebrado junto con su esposo a favor de su hija y cuyo objeto era un inmueble. La Administración consideraba que dicho negocio le había generado a la recurrente una ganancia patrimonial *inter vivos* a los efectos de los artículos 34 y 35 LIRPF, negando la recurrente la existencia de dicha ganancia patrimonial por un lado, y oponiéndose a la sanción impuesta ya que había actuado de buena fe y sin culpabilidad al haber liquidado en tiempo y forma el impuesto sobre sucesiones derivado de la apartación. A la luz de los hechos descritos, el Tribunal se pronunció sobre la naturaleza jurídica de la institución en cuestión, trayendo a colación la sentencia 552/2010, de 2 de junio<sup>42</sup> en la que se señaló por un lado, lo siguiente:

«La determinación del régimen tributario aplicable (...) exige previamente analizar la naturaleza jurídica de dicha institución a fin de calificarla como adquisición *inter vivos* o *mortis causa*, en cuanto que es la distinción básica establecida por la Ley. En este sentido y atendiendo a la doctrina científica más pujante se considera dicha figura como un pacto sucesorio, en concreto, un pacto aleatorio de anticipo de legítima.

Sin ánimo de ser exhaustivos y, desde esta perspectiva, en cuanto a las relaciones entre apartante y apartado estas no se regirán ya por las normas de los actos a título gratuito,

---

<sup>42</sup> STSJ de Galicia núm. 552/2010, de 2 de junio [RJ 2010\ 329723].

sino más bien por las de los actos a título oneroso, ante la peculiar causa del apartamiento. En consecuencia, no serían aplicables las reglas de revocación por supervivencia o superveniencia de hijos ni tampoco las de responsabilidad por evicción propias de los negocios lucrativos, sino las de los onerosos.

Así entendemos que el apartamiento es un pago anticipado de la legítima: un pacto sucesorio por el que el apartante entrega al apartado, de presente, unos determinados bienes, a cambio de que éste quede excluido, desde tal momento, de su eventual condición de legitimario».

Por otro lado, y por lo que se refiere a la fiscalidad de la figura de la apartación, el TSJ cita el artículo 3 LISD el cual establece que «constituye el hecho imponible la adquisición de bienes por herencia, legado o cualquier título sucesorio», y «la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*».

Además, también cita el artículo 11 RISD, el cual especifica qué se entiende por título sucesorio y dispone «entre otros son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: la donación *mortis causa* y los contratos o pactos sucesorios». Por ello, el TSJ afirma que el RISD ofrece la clave para el tratamiento fiscal de la apartación: «ésta no podría calificarse de donación pues falta el ánimo de liberalidad -criterio al que atiende el propio reglamento del impuesto en el artículo 12 a) por ejemplo- sino de un pacto sucesorio».

No obstante, la DGT se ha pronunciado en el sentido de que la adjudicación en vida de bienes o derechos mediante la apartación, «comporta, a efectos del IRPF, una alteración en la composición en el patrimonio del apartante 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 apartación, tal como resulta de lo dispuesto en los artículos 33.1 y 34 LIRPF.

Teniendo en cuenta que el párrafo b) del apartado 3 del artículo 33 determina que «se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial (...) con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente», se plantea si este precepto resulta aplicable en la apartación. Pues bien, a este respecto, procede señalar que —aunque se trata de un pacto sucesorio— al producirse la adjudicación (transmisión) de los bienes o derechos por un acto *inter vivos* 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».<sup>43</sup>

Retomando el análisis de la STSJ de Galicia, el Tribunal considera que aun siendo la apartación un negocio jurídico *sui generis*, se trata de un pacto sucesorio que, atendiendo a lo previsto en el artículo 33.3 b) LIRPF – «se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial (...) con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente» - y negando la existencia de una adquisición por negocio jurídico *inter vivos*, «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 IRPF, como la sanción impuesta a la recurrente.

---

<sup>43</sup> Consulta DGT V2355-08, de 10 de diciembre de 2008.

Llegado este punto, es menester mencionar una reciente sentencia del TS en la que se ha confirmado que las herencias recibidas mediante pactos sucesorios *inter vivos* no tributarán como ganancia patrimonial en las comunidades con derecho civil propio.

Se trata de la **STS en su Sentencia 407/2016, de 9 de febrero [RJ 2016\1365]**, en la que el TS sostiene concordando con la interpretación del TSJ de Galicia, que «no estamos ante dos negocios, uno *inter vivos* 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 pacto sucesorio, 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, el TS considera que la apartación, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte del apartante, encuadrada dentro del artículo 33.3.b) LIRPF por lo que «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».

Por último, cabe hacer referencia a las bonificaciones sobre el Impuesto de Sucesiones – no sobre el ISD que incluye el Impuesto de Donaciones - de las que gozan los gallegos ya que, desde el 1 de enero de 2016, los descendientes, entre otros, apartados o mejorados divididos en 4 grupos al amparo del artículo 6 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, *por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado*<sup>44</sup> gozarán de una serie de reducciones en función del grupo en el que se incluyan, llegando al caso de gozar de una reducción del 100 % en base hasta un máximo de 400.000 € cuando el descendiente tiene 25 años o más.

Tras todo lo expuesto, debe darse la razón a Dña. Dulce cuando alega ante la reclamación de cantidad en concepto de liquidación del IRPF por ganancia patrimonial y la consecuente sanción, que la apartación es un negocio *mortis causa* exento de tributar a través del IRPF. Si bien, Dña. Dulce está obligada a presentar autoliquidación del Impuesto de Sucesiones ya que dicho impuesto «se devengará en momento en que la apartación tenga lugar, normalmente coincidirá, a falta de cumplida y exigente prueba en contrario, con el momento en que se haya elevado a escritura pública»<sup>45</sup>, en un plazo de 6 meses en virtud del artículo 67 RISD, actuando ésta de buena fe al presentar dicha autoliquidación en los 3 meses posteriores a la realización de la apartación.

No obstante, entendiendo que Dña. Dulce es mayor de 25 años y que el inmueble adquirido mediante el presente negocio jurídico tiene un valor de 330.000 €, su cuota a tributar por el Impuesto de Sucesiones sería de 0 € ya que no supera el límite máximo legalmente previsto (400.000 €).

---

<sup>44</sup> DOG núm. 201, de 20 de octubre de 2011; BOE núm. 279, de 19 de noviembre de 2011.

<sup>45</sup> STSJ de Galicia núm. 382/2006, de 22 de marzo [JUR\2007\209063].

Con respecto a la existencia de ganancia patrimonial para D. Carlos como consecuencia de la apartación, ha quedado claro que, al amparo del criterio del TSJ de Galicia y del TS, no existe ganancia patrimonial alguna para el apartante al encuadrarse el presente negocio jurídico en el artículo 33.3.b) LIRPF, el cual excluye de la consideración de ganancias o pérdidas patrimoniales las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

### **III.3. Los efectos de la apartación abierta la sucesión.**

Se plantea la cuestión de si Dña. Dulce puede heredar de su padre D. Carlos Daniel aun siendo apartada.

Como se indicó anteriormente, el artículo 224 LDCG establece que «por la apartación 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».

Por ello, el apartado adquiere la plena titularidad de los bienes adjudicados y a cambio pierde la condición de legitimario sin que se admita revocación.

Asimismo, «García Rubio, p. ej. defendió incluso que la exclusión de los derechos legitimarios que el apartamiento comporta puede significar que el apartado lo sea de cualquier derecho sucesorio, estándole vedado, por ejemplo, promover juicio de división de la herencia, o cualquier otro que derive no ya de la condición de legitimario, sino de la de mero sucesor»<sup>46</sup>.

No obstante, el artículo 226 LDCG prevé la posibilidad de pactarse expresamente que el legitimario quede excluido no sólo de la condición de heredero forzoso, sino también del llamamiento intestado, por lo tanto, a tenor de esta disposición, puede interpretarse que el apartado podría llegar a ser llamado a suceder en caso de que se abriese la sucesión intestada, por ello, aunque pierda la condición de legitimario o heredero forzoso, no pierde la de sucesor, por consiguiente, la de heredero *ab intestato*.

Asimismo, el artículo 227 LDCG exige, salvo dispensa expresa del apartante, la obligación de traerse a colación lo dado en apartación si el apartado o sus descendientes concurriesen en la sucesión con otros legitimarios.

Por lo tanto, existe otra disposición de la que se puede interpretar que el apartado puede llegar a suceder al apartante y además, si atendemos a lo previsto en el artículo 1035 CC: «el heredero forzoso que concorra, con otros que también lo sean, a una sucesión deberá traer a la masa hereditaria los bienes o valores que hubiese recibido del causante de la herencia, en vida de éste, por dote, donación u otro título lucrativo, para computarlo en la regulación de las legítimas y en la cuenta de partición»; la obligación de colacionar se le impone a aquella persona que ostenta la condición de heredero forzoso, por lo que, a pesar de que la apartación implica la pérdida de esta condición, se

---

<sup>46</sup> LOIS PUENTE, J.M. : «Comentario del título X, Capítulo III, Sección 4ª de la Ley 2/2006, de 14 de junio», en AA VV, *Derecho de Sucesiones y régimen económico familiar de Galicia (comentarios a los títulos IX y X y a la Disposición Adicional Tercera de la Ley 2/2006, de 14 de junio y a la Ley 10/2007, de 28 de junio)*, (CORA GUERREIRO, J.M. / ORDÓÑEZ ARMÁN, F.M. y PEÓN RAMA, V.J., Coord.), Vol. I, Edit. Colegios Notariales de España, Madrid, 2007, p. 556.



le está imponiendo a la persona apartada la obligación de un legitimario, por consiguiente se le está otorgando dicha condición.

Si la LDCG prevé que el apartado puede resultar obligado a colacionar, es porque ha sido llamado a la herencia del apartante como heredero. Además, la LDCG prevé en su artículo 239 que los apartados, a pesar de no tener la condición de legitimarios, hacen número para el cálculo de la legítima, por lo que «entendida la legítima como un quebrado, en que el numerador (que permitirá determinar la parte de cada uno), estaría constituido por la parte alícuota de la herencia cuyo valor es atribuido a los herederos forzosos, el denominador estará integrado no sólo por los legitimarios propiamente tales, sino también por los apartados».<sup>47</sup>

Por lo tanto, si el causante dispone de un caudal hereditario de 180.000 €, la legítima estricta global es  $\frac{1}{4}$  de dicha cifra, esto es, 45.000 € a repartir entre cuatro hermanos, siendo la legítima estricta individual 11.250 €. Aunque un hermano haya sido apartado, la legítima estricta global no se dividirá entre los tres hermanos no apartados, sino que el apartado también se incluye.

En lo relativo a los efectos de la apartación, la LDCG deja muy claro que el apartado pierde irrevocablemente su condición de legitimario pero conserva la condición de pariente del apartante, por lo que GUTIÉRREZ ALLER<sup>48</sup> considera que «se a sucesión é voluntaria (testamento ou contrato de mellora), só pode participar na herdanza ou como herdeiro designado polo causante ou como mellorado por este, se é descendente del. Se a sucesión é intestada, o apartado é un herdeiro máis».

Así pues, en el presente caso es necesario tener en cuenta que el testamento otorgado por D. Carlos Daniel en el año 2011 no fue modificado tras la apartación celebrada en escritura pública en el año 2014, por lo tanto, ¿qué ocurre con el testamento anterior del apartante en el que ha beneficiado al apartado?

«La Compilación balear se plantea este problema y lo resuelve en el sentido de entender sin efecto las disposiciones patrimoniales en favor del apartado. La Ley gallega ni atisba la duda y por ello será conveniente, al otorgar la escritura de apartación, yuxtaponer a ella un testamento que revoque los anteriores y evite los efectos indeseados en sede de sucesión intestada».<sup>49</sup>

En base a este argumento, se pueden sopesar dos opciones para la resolución de la cuestión planteada:

1ª. Considerar que Dña. Dulce pierde su condición de legitimaria y de heredera universal debido a la apartación celebrada con D. Carlos Daniel en vida del mismo, y que por lo tanto, el testamento deviene ineficaz desplegando los efectos de la sucesión intestada. Por consiguiente, Dña. Dulce sería llamada por ley a suceder como heredera *ab intestato* ya que no se ha pactado lo contrario con ocasión de la apartación.

---

<sup>47</sup> LOIS PUENTE, J.M.: «Comentario del título X, Capítulo III, Sección 4ª de la Ley 2/2006, de 14 de junio», *op. cit.*, p. 570.

<sup>48</sup> GUTIÉRREZ ALLER, V.: «Comentario dos Títulos VII e VIII da Lei 4/1995, do 24 de maio», *op. cit.*, p. 398.

<sup>49</sup> LOIS PUENTE, J.M.: «Comentario del título X, Capítulo III, Sección 4ª de la Ley 2/2006, de 14 de junio», *op. cit.*, p. 571.

2ª. Considerar que Dña. Dulce pierde exclusivamente su condición de legitimaria pero sigue ostentando su condición de heredera universal ya que un sucesor a título universal no tiene que ser necesariamente un legitimario o heredero forzoso. Por ello, podría ser llamada por testamento como heredera o como legataria.

No obstante, en ambas opciones, Dña. Dulce no ostenta la condición de legitimaria pero como se indicó anteriormente, hace número a la hora de calcular la legítima por lo que en el presente caso existiría una cuota vacante.

### **III.3.a) La legítima y la cuota vacante de la apartada.**

Se plantea qué ocurriría con la cuota vacante de Dña. Dulce en el caso de que ésta no heredase de su padre.

En este punto, cabe destacar que Dña. Dulce sí podría ser llamada a suceder tanto por llamamiento de la ley (*ab intestato*) o por llamamiento testamentario (heredero o legatario). Lo que no es posible es que ostente la condición de legitimaria ya que, por imperativo legal, la ha perdido de manera irrevocable al haber celebrado la apartación. Sin embargo, el artículo 239 LDCG exige que los apartados hagan número en el cálculo de la legítima, por consiguiente hay una cuota vacante a la hora de repartir la legítima ya que son cuatro hermanos.

Entendiendo que el testamento otorgado por D. Carlos Daniel no incurre en contradicción con la apartación por utilizar el término «herederos universales», es posible interpretar que Dña. Dulce es heredera universal del mismo y que, una vez cubierta la legítima de sus tres hermanos no apartados, ella herede otros bienes incluidos en el caudal hereditario de D. Carlos Daniel.

Con respecto a la mencionada cuota vacante fruto del cálculo de la legítima, cabe la posibilidad de que los tres hermanos de Dña. Dulce (D. Teodoro, Dña. Victoria y Dña. Carolina) tengan derecho a dicha cuota por el derecho de acrecer previsto en el CC.

El artículo 982 CC establece que «para que en la sucesión testada tenga lugar el derecho de acrecer, se requiere que dos o más sean llamados a una misma herencia, o a una misma porción de ella sin especial designación de partes, o que uno de los llamados muera antes que el testador, o que renuncie la herencia, o sea incapaz de recibirla».

En el presente caso, Dña. Dulce no puede recibir la parte de la herencia destinada a la legítima una vez abierta la sucesión ya que ésta ha perdido la condición de legitimaria en vida de D. Carlos Daniel. No obstante, el segundo párrafo del artículo 985 CC establece que «si la parte repudiada fuere la legítima, sucederán en ella los coherederos por su derecho propio, y no por el derecho de acrecer». Atendiendo a este artículo, y equiparando la repudiación de la legítima a la apartación, los hermanos de Dña. Dulce tendrían derecho a su cuota vacante por derecho propio, es decir, tienen derecho sobre esa cuota por el hecho de ser herederos forzosos y su hermana apartada.

En conclusión, teniendo en cuenta que la apartación es un negocio jurídico *sui generis* y que su regulación está tasada en la LDCG existiendo preceptos un tanto contradictorios, y que en dicho texto legal no se regula el derecho de acrecer previsto en el CC, y escogiéndose la opción del citado artículo 985 CC, la parte que le correspondería a Dña.

Dulce en concepto de legítima, les pertenece a sus hermanos por derecho propio, recibiendo cada hermano una parte alícuota de dicha cuota vacante.

Suponiendo que el caudal hereditario de D. Carlos Daniel asciende a 200.000 € y de acuerdo con el derecho civil gallego, la legítima estricta global se corresponde con la cuarta parte de dicha cantidad, es decir, 50.000 € a repartir entre los cuatro hermanos a partes iguales (12.500 €), con lo que la libre disposición equivale a  $\frac{3}{4}$  de 200.000 € (150.000 €). Al cónyuge de D. Carlos Daniel le corresponde el usufructo de  $\frac{1}{4}$  de 200.000 € (50.000 €) que se cobrarán sobre la cuantía de libre disposición. Ya que Dña. Dulce no ostenta la condición de legitimaria, su legítima (12.500 €) será repartida entre sus tres hermanos percibiendo cada uno de ellos una parte alícuota (4.166,6 €).

#### **IV. LAS CUENTAS CORRIENTES CON TITULARIDAD INDISTINTA**

**Hechos:** Dña. Dulce aparece como titular indistinta en una cuenta corriente junto con su padre D. Carlos Daniel, siendo los únicos movimientos de dicha cuenta el ingreso de pensión de jubilación de D. Carlos Daniel y algunas retiradas de efectivo realizadas por él mismo. A las pocas horas de fallecer su padre, Dña. Dulce retira la mitad de los fondos de esa cuenta corriente alegando que la titularidad de la cuenta corriente identifica al propietario de los fondos en ella depositados, por lo que ella se considera titular del 50% de tales cantidades. Por su parte, los hermanos de la misma insisten en que esos fondos han de pasar íntegramente al caudal hereditario al ser propiedad íntegra de D. Carlos Daniel, ya que todos ellos corresponden a su pensión de jubilación. Todos los hermanos, a excepción de Dña. Dulce, han presentado ya su autoliquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones por la herencia de su padre, imputándose solo la mitad de los fondos de esa cuenta.

##### **IV.1. Concepto y características de las cuentas corrientes indistintas.**

«La cuenta corriente indistinta se puede definir como aquella cuenta abierta a nombre de dos o más personas, cada una de las cuales, por sí sola, sin intervención del, o de los restantes titulares de la cuenta, puede ejercitar la totalidad de los derechos de ella dimanantes».<sup>50</sup> Se trata de una de las clases de contrato de cuenta corriente bancaria por lo que tiene las mismas características:

**1ª. Consensual:** se perfecciona por el mero consentimiento de las partes contratantes.

---

<sup>50</sup> SALINAS QUIJADA, F.: *Las cuentas corrientes indistintas*, 3ª ed., Edit. Confederación Española de Cajas de Ahorros, Madrid, 1983, p. 155.

**2ª. Oneroso:** se basa en el principio de *mutua confianza* de los cotitulares en el Banco o Caja y de éstos últimos en los primeros.

**3ª. Aformal:** no es exigible una forma especial para su validez.

**4ª. De prestaciones mutuas o bilateral:** produce obligaciones para las dos partes.

**5ª. Normativo:** contiene elementos del mandato y de la custodia entre otros.

Además de las citadas características, el carácter indistinto de dicha cuenta corriente le atribuye alguna que otra peculiaridad. Es el caso del requisito de *mutua confianza*, el cual es fundamental para el desarrollo de la cuenta corriente indistinta por tener una doble vertiente.

Por un lado, la confianza entre el Banco o Caja y el cliente de los mismos; y por otro lado, la confianza que, en este tipo de cuentas corrientes constituye una tercera relación, esta es, la relación de los cotitulares entre sí. No obstante, la característica que configura y distingue con mayor intensidad la cuenta corriente indistinta es la de la *solidaridad*.

En este caso, la solidaridad supone el poder de disposición de los titulares de la cuenta corriente y la obligación del Banco o Caja de atender las órdenes dadas por cualquiera de ellos. «Lo cierto es que a algunas personas les resulta más cómodo algunas veces abrir una cuenta colectiva con solidaridad activa, pudiendo cada uno hacer funcionar la cuenta sin que ésta sea trabada en caso de fallecimiento de uno de los titulares, ya que el sobreviviente puede efectuar todas las extracciones y todas las operaciones que le parezcan útiles».<sup>51</sup>

#### **IV.2. Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre cuentas corrientes indistintas.**

La titularidad indistinta de cuentas corrientes y la propiedad del saldo de las mismas se trata de un tema clásico de debate en el ámbito jurídico-bancario. En otros términos la discusión radica en si quien es titular de una cuenta corriente indistinta, es a la vez propietario de su saldo en la parte que proporcionalmente le corresponda.

La doctrina jurisprudencial del TS se puede ver resumida en su **Sentencia de 19 de diciembre de 1995**<sup>52</sup>.

En dicha sentencia, el TS precisa que en el elenco de los llamados «contratos bancarios», de acuerdo con la doctrina, el contrato de cuenta corriente es en el Derecho español una figura atípica que encuentra su singularidad o elementos causal, desde el punto de vista de los titulares de la cuenta, en el llamado «Servicio de Caja», encuadrándose en el Derecho interno dentro del marco general del contrato de comisión: el Banco en cuanto mandatario ejecuta las instrucciones del cliente y como contraprestación recibe unas determinadas comisiones, asumiendo la responsabilidad propia de un comisionista. Asimismo, trae a colación la STS de 15 de julio de 1993<sup>53</sup>, la cual estableció que «en todo caso la cuenta corriente bancaria expresa siempre una disponibilidad de fondos a favor de los titulares de la misma contra el Banco que los

---

<sup>51</sup> SALINAS QUIJADA, F.: *Las cuentas corrientes indistintas*, 3ª ed., op. cit., p. 159.

<sup>52</sup> STS núm. 1090/1995, de 19 de diciembre, [RJ 1995\9425].

<sup>53</sup> STS núm. 734/1993, de 15 de julio, [RJ 1993\5805].

retiene y que encuentra causa, tanto en operaciones activas como pasivas, es decir que responde tanto a operaciones efectivas en dinero, como de créditos que el Banco concede a los clientes».

No obstante, el TS en la sentencia de referencia afirmó que el problema de las cuentas corrientes indistintas se presenta a la hora de distinguir entre disposición o gestión de sus fondos o numerario y la propiedad de los mismos, especialmente, cuando ha fallecido su titular, y cuando dicha cuenta o depósito figure abierta a nombre de dos o más titulares, debido a que entonces, surge el conflicto sobre si el propietario era el premuerto y de él derivarlo *mortis causa* a sus causahabientes o bien, lo es el titular supérstite.

En la práctica bancaria, esta eventualidad se suele resolver en base a los artículos 1137 y 1138 CC en el sentido de que si la cuenta figuraba mancomunadamente, sólo podría disponerse con la firma de todos los titulares, no siendo así cuando se está con el rito de la cuenta «indistinta o solidariamente», que ha de figurar expresamente, pues, entonces, cualquiera de ellos puede disponer de parte o del todo y hasta resolverla o extinguirla vía artículo 279 CC, proyectando esta tesis en la, en su caso, adscripción dominical, excluyendo la *mortis causa*, a favor del supérstite.

Continúa la fundamentación jurídica siguiendo la línea jurisprudencial relativa a la presente cuestión basándose, entre otras, en la STS de 24 de marzo de 1971<sup>54</sup>: «es inaceptable el criterio de que, el dinero depositado en las cuentas indistintas, pasó a ser propiedad de la recurrente, por el solo hecho de figurar como titular indistinto, no propietario, porque según doctrina de esta Sala, en el contrato de depósito, la relación jurídica se establece entre el depositante, dueño de la cosa depositada y el depositario que la recibe, no modificándose la situación legal de aquél, en cuanto a lo depositado, por la designación de la persona que la puede retirar; los depósitos indistintos no presuponen comunidad de dominio sobre los objetos depositados, debiendo estarse a lo que resuelvan los Tribunales sobre la propiedad de ellos; incumbe al causahabiente del depositante, acción para reivindicar de la persona designada en el depósito indistinto, los efectos que hubiera retirado del mismo, sin título para apropiárselo».

Así pues, el TS ha afirmado en su sentencia 702/1991, de 8 de febrero [RJ 1991\1156], que el «mero hecho de apertura de una cuenta corriente en forma indistinta, a nombre de dos o más personas, como normal general lo único que comporta *prima facie*, en lo referente a las relaciones derivadas del depósito irregular en que toda cuenta corriente bancaria se apoya, es que cualquiera de dicho titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas de saldo que arroje la cuenta, pero no determina por sí solo, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales, sobre dicho saldo de los dos o más titulares indistintos de la cuenta, ya que esto habrá de venir determinado únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente para la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta».

Sin embargo, la **STS 1061/1994, de 21 de noviembre [1994\8541]** establece la presunción de la propiedad de la cuenta corriente por mitad entre los dos titulares. Por ello, falló a favor del recurrido, el cual era titular de una cuenta corriente indistinta junto con el causante, reclamándole el actor (heredero del causante) la cantidad total de los fondos de dicha cuenta.

---

<sup>54</sup> STS núm. 162/1971, de 24 de marzo [RJ 1971\1447].

El criterio del TS fue el siguiente: «la resolución recurrida, cuando ésta, partiendo de la indicada fundamentación fáctica de la falta de la prueba de que el dinero era de la propiedad exclusiva de ninguno de ellos, pese a que frente al Banco pudieran uno y otro retirar cuantas cantidades no supusieran el cierre de la cuenta y aplicando correctamente el precepto del artículo 1138 CC, atribuyó el saldo existente en el momento del fallecimiento de uno de los cotitulares de la cuenta por mitad de a cada uno de ellos, habiendo de pasar en consecuencia, el derecho dominical sobre tal suma al heredero del cotitular fallecido (...) si partimos de la base de que por no haberse acreditado la propiedad exclusiva de la cantidad existente en la cuenta corriente indistinta en favor de ninguno de los cotitulares de la misma, y por aplicación del artículo 1138 CC, se debía presumir dividido el crédito del Banco en tantas partes como fueran los deudores, por lo que a la muerte de un cotitular, ambos eran dueños de la mitad de la suma depositada, una vez producido el óbito de uno de ellos, y aun sin necesidad de proceder a la partición de la herencia, la suma cuyo dominio pertenecía a la titular fallecida debió pasar a sus herederos».

Por su parte, la DGT también se ha pronunciado al respecto en diversas consultas vinculantes. La consulta vinculante más característica es la **V1303-05**, reiterada en posteriores consultas (v.gr. V1337-15 y V0021-16). Las conclusiones extraídas de la consulta de referencia son las siguientes:

1ª. El análisis de las facultades de disposición sobre cuentas bancarias solidarias o indistintas exige diferenciar entre titularidad de disposición y titularidad dominical. Además, en cuanto a la primera, debe distinguirse dichas facultades según vivan los cotitulares o haya fallecido alguno de ellos. A este respecto, cabe precisar que no existe un sistema de atribución de bienes o derechos en el ámbito fiscal diferente al del ordenamiento jurídico general.

El Derecho tributario no modifica la titularidad de los bienes o derechos<sup>55</sup>, por lo que ésta se regirá, a efectos tributarios, por las normativas sustantivas civiles o administrativas que resulten aplicables.

2ª. De acuerdo con la jurisprudencia del TS, la cotitularidad no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales, sino que lo que la titularidad de disposición solidaria significa es que cualquier de los titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta, habiendo de venir determinada la titularidad dominical y, en su caso, la existencia de condominio, determinada únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fonos o numerario de que se nutre la

---

<sup>55</sup> La no modificación de la titularidad de los bienes o derechos viene prevista en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio de 1991), el cual establece que «los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración. En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia (...) Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público».

cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

3ª. La titularidad de disposición total sobre el saldo de la cuenta sólo mantendrá su vigencia mientras vivan los cotitulares de la misma, salvo resolución o modificación del contrato, pero no pueden extenderse más allá del fallecimiento de alguno de ellos, pues, en ese momento, entran en juego las disposiciones civiles reguladoras de la sucesión. Es decir, a partir del momento de la muerte de uno de los cotitulares, el otro – u otros – deja de tener facultad de disposición sobre la parte del saldo de la cuenta indistinta cuya titularidad dominical correspondía al fallecido, que debe integrarse en el caudal relicto del causante y pasar a sus causahabientes (herederos o legatarios) los cuales deberán tributar en el ISD para poder disponer de dicha parte del saldo.

4ª. No es posible establecer *a priori* el porcentaje del dinero depositado en cuentas bancarias solidarias o indistintas que corresponde a cada uno de los cotitulares de dichas cuentas, sino que dicha cuestión debe ser probada por los interesados.

### **IV.3. Determinación del destino de los fondos de la cuenta corriente indistinta**

Se plantea la cuestión de qué sucederá con los fondos de la cuenta corriente indistinta de Dña. Dulce y su padre D. Carlos Daniel tras el fallecimiento de éste. Es decir, si ha de darse la razón a la misma o a sus hermanos.

De acuerdo con SALINAS QUIJADA<sup>56</sup>, la postura doctrinal que afirma que el titular sobreviviente puede disponer de la parte que presuntivamente le corresponde en la comunidad del depósito, es la solución más aconsejable al partir de la existencia *prima facie*, de una comunidad entre los cotitulares, y de una presunción de igualdad de porciones, dejando siempre a salvo la posibilidad de destruir esa presunción *iuris tantum* mediante resolución de los Tribunales. «Ruiz y Robles trataron de la cuestión y escribieron sobre ella, optando por esta fórmula, al siguiente tenor: si se tratara del fallecimiento del titular de una cuenta indistinta, se supone que la parte proporcional del saldo existente corresponde a cada uno, pudiendo los sobrevivientes retirar las partes que les correspondan, quedando la otra a disposición de los herederos de difunto. Esto se desprende de la misma naturaleza de la cuenta indistinta y del artículo 1138 CC. Naturalmente que si por haber llegado a conocimiento del Banco la noticia del fallecimiento de un titular, retirase el otro la cantidad que no le corresponde, será suya toda la responsabilidad, será por ello buena norma el que los herederos del titular fallecido lo comuniquen inmediatamente por escrito al Banco, exigiendo acuse de recibo de la comunicación para prever esa contingencia».

Tras todo lo expuesto, debe darse la razón a Dña. Dulce ya que es titular indistinta junto con su padre D. Carlos Daniel de la cuenta corriente en cuestión, y cuyos fondos han de dividirse en partes iguales correspondiéndole el 50% de los mismos a Dña. Dulce en calidad de titular supérstite. El remanente – otro 50% - debe ser incluido en el caudal hereditario de D. Carlos Daniel por ser éste el otro titular indistinto de la cuenta corriente, de acuerdo con las disposiciones civiles sobre la sucesión.

---

<sup>56</sup> SALINAS QUIJADA, F.: *Las cuentas corrientes indistintas*, 3ª ed., op. cit., pp. 201 -202.

Asimismo, el artículo 659 CC establece que «la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte». Por ello, la cantidad total del saldo correspondiente a la parte de D. Carlos Daniel pertenece por partes iguales a sus cuatro hijos.

Esto es así debido a que Dña. Dulce no sólo es la titular indistinta junto con su padre de la cuenta, sino que es descendiente en primer grado del mismo, por lo que tiene el mismo derecho que sus hermanos a una parte alícuota del mencionado remanente.

No obstante, es necesario tener en cuenta que Dña. Dulce no ostenta la condición de legitimaria en virtud del negocio de apartación, por lo que si el saldo de la cuenta correspondiente a la parte de D. Carlos Daniel estuviese destinado a cubrir la legítima, Dña. Dulce no podría recibir la parte que le correspondería como heredera forzosa. Sin embargo, si tras cubrir la legítima de sus tres hermanos, dicho saldo quedase pendiente de adjudicación como bien o derecho incluido en el caudal hereditario del causante, Dña. Dulce podría obtener su parte alícuota junto con sus hermanos en el caso de que ésta llegase a ser llamada a suceder, bien por llamamiento testamentario, bien por llamamiento de la ley.

## V. CONCLUSIONES FINALES

Tras la resolución de las cuestiones planteadas en el presente supuesto de hecho, es indispensable exponer las conclusiones a las que se ha podido llegar a la luz de los hechos relatados en dicho supuesto. La estructura de las siguientes conclusiones será la misma que la empleada a lo largo del cuerpo del texto, es decir, se expondrán en el mismo orden en el que se desarrollaron y se concluyeron las cuestiones planteadas.

Así las cosas, en primer lugar, en lo relativo a la donación realizada en vida de D. Carlos Daniel a favor de su hijo D. Teodoro, es una transmisión lucrativa *inter vivos* que supone un adelanto de la cuota hereditaria de este último. El CC le impone al heredero forzoso que concurre con otros a una sucesión la obligación de colacionar el valor de los bienes o derechos donados al tiempo en que se evalúen los bienes hereditarios, es decir, cuando se abra la sucesión. Por ello, la finca debe ser incluida en el inventario de la comunidad hereditaria de D. Carlos Daniel teniendo su hijo D. Teodoro la obligación de traer a colación la cantidad de 234.569 € que es el valor que tiene la finca en el año 2016, año en el que fallece D. Carlos Daniel y se abre la sucesión testamentaria, sin incluir el valor del chalet que D. Teodoro está construyendo en la finca donada ya que éste no forma parte de la donación, su construcción fue posterior a la donación. No obstante, cabe tener en cuenta que al presente supuesto de hecho le resulta de aplicación la LDCG ya que D. Carlos Daniel ostentaba la vecindad civil gallega.



La LDCG permite llevar a cabo la colación de dos maneras distintas. Por un lado, al no regular expresamente la colación, remite a las disposiciones del CC por lo que se colacionará la cantidad citada *ut supra*. Por otro lado, el artículo 244 LDCG relativo a las normas de valoración de las donaciones a efectos de su impugnación por su posible carácter inoficioso, es de aplicación análoga a los supuestos de colación, y por consiguiente, se traerá a colación el valor que tuviera la finca en el momento de la donación actualizado monetariamente, es decir, se colaciona lo que vale monetariamente en el año 2016 los 63.540 € correspondientes a valor de la finca en el momento de la donación. Con respecto al tratamiento fiscal de las transmisiones lucrativas *inter vivos*, éstas están sujetas a tributación a través del IRPF ya que suponen una alteración patrimonial para el donante, en este caso D. Carlos Daniel. Sin embargo, cabe la posibilidad de que haya experimentado tanto una ganancia como una pérdida patrimonial debido a que el supuesto de hecho no aporta el valor por el que D. Carlos Daniel adquirió la finca siendo necesario hallar el valor de adquisición de acuerdo a las reglas previstas en los artículos 35 y 36 LIRPF puesto que la ganancia o pérdida patrimonial es el producto de la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición. Si tras este cálculo, se determina que el valor de adquisición es menor que el valor de transmisión, existiría una ganancia patrimonial sujeta a tributación a través del IRPF. Por el contrario, si se determina que el valor de adquisición es mayor que el valor de transmisión, existiría una pérdida patrimonial no computable a efectos del IRPF en virtud del artículo 35.5.c) LIRPF. Por lo tanto, D. Carlos Daniel habría actuado de manera correcta al no haber reflejado ninguna ganancia patrimonial por la donación en el caso de que el valor de adquisición fuese mayor que el de transmisión debido a que existiría una pérdida patrimonial excluida de consideración a efectos del IRPF.

En segundo lugar, en lo relativo a la ganancia patrimonial obtenida por la venta de los terrenos llevada a cabo por D. Carlos Daniel, cabe determinar que han de considerarse como rentas de actividades económicas no pudiendo actuar la presunción de desafectación tácita alegada para el caso de cese de actividad por los herederos del mismo. Esto es así debido a que, a pesar de que D. Carlos Daniel se encontraba en situación de jubilación en el momento de la venta de los terrenos, se considera que éste continuaba su actividad como promotor inmobiliario ya que mantenía una vinculación habitual y continuada con dos sujetos mercantiles cuyo objeto social era la promoción inmobiliaria y de los que era accionista mayoritario, hecho notoriamente influyente para dicha consideración. Por ello, se determina que D. Carlos Daniel seguía manteniendo sus negocios de promoción inmobiliaria puesto que, de acuerdo con la doctrina del TS, la jubilación no implica el cese en la actividad económica de manera automática, sino que ha de atenderse a las circunstancias personales del contribuyente. Por consiguiente, los terrenos objeto de la compraventa son bienes afectos a la actividad económica de promoción inmobiliaria ejercida por D. Carlos Daniel no pudiendo actuar la desafectación tácita por dicha razón, es decir, si no se ha producido el cese en la actividad económica, no se produce la desafectación de los bienes de la misma. En definitiva, D. Carlos Daniel obtuvo una ganancia patrimonial fruto de los rendimientos de su actividad económica de promoción inmobiliaria puesto que el hecho de estar jubilado no excluye que desempeñase labores de dirección o incluso que ostentase el cargo de administrador de las mercantiles, además se considera que los ingresos de operaciones pertenecientes al activo circulante de la empresa – como lo son los terrenos en la actividad económica de la promoción inmobiliaria – son rendimientos de carácter empresarial o profesional.

En conexión con lo expuesto, los herederos alegan que la razón por la que en las autoliquidaciones de D. Carlos Daniel correspondientes al ejercicio 2015 (momento en el que vendió los terrenos) no se computó renta alguna por las ventas fue que las mismas debían reducirse en su totalidad por los coeficientes reductores de abatimiento previstos en la LIRPF. Dicho beneficio fiscal está previsto en la Disposición Transitoria 9ª LIRPF y resulta de aplicación a las ganancias obtenidas por la transmisión de bienes o derechos adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994 no afectos a actividades económicas. Si bien se ha determinado que los terrenos enajenados por D. Carlos Daniel estaban afectos a su actividad económica de promoción inmobiliaria, no pudo haber aplicado los coeficientes reductores de abatimiento legalmente previstos. No obstante, cabe mencionar que aún en el caso de que dichos terrenos estuviesen desafectos, D. Carlos Daniel tampoco podría aplicar dichos coeficientes ya que en la Disposición Transitoria 9ª LIRPF se establece expresamente que deben de transcurrir tres años desde la desafectación de los bienes o derechos antes de la transmisión de los mismos. El requisito exigido no se cumple ya que, si efectivamente se produjese el cese de la actividad económica y por consiguiente, la desafectación de los terrenos en el año 2014, las ventas se produjeron un año después, no cumpliéndose la regla de los tres años.

En definitiva, se calculará la ganancia patrimonial de acuerdo a las reglas legalmente estipuladas sin aplicar los coeficientes reductores de la ganancia por no haberse desafectado los terrenos y tratarse de una venta de bienes inmuebles afectos a una actividad económica.

En tercer lugar, en lo relativo a la naturaleza jurídica de la apartación y su tratamiento fiscal, y a la luz de la doctrina jurisprudencia del TS y del TSJ de Galicia, cabe determinar que la apartación es un negocio jurídico *sui generis* debido a sus características particulares como el hecho de ser una excepción a la prohibición dispuesta en el artículo 1271 CC - el cual no permite los contratos cuyo objeto es la herencia futura - en conexión con la nulidad de toda renuncia o transacción sobre la legítima futura prevista en el artículo 818 CC. Además, la institución de la apartación tiene una doble naturaleza jurídica, ya que, aunque al menos formalmente, se trata de una adquisición *inter vivos* determinada por ser realizada en vida del apartante, la renuncia a no suceder que lleva consigo hace que en la misma conviva con la naturaleza de un título sucesorio. En definitiva, la jurisprudencia considera que no se puede afirmar sin más la naturaleza *inter vivos* de la apartación, sino que debe conciliarse con la naturaleza *mortis causa*, inclinándose la jurisprudencia por ésta última opción, especialmente a la hora de su tratamiento fiscal, pues se ha determinado que la apartación es un negocio jurídico exento de tributación en el IRPF.

Por tanto, Dña. Dulce tiene razón al alegar que la apartación es un negocio jurídico *mortis causa* exento de tributar a través del IRPF, no obstante, la apartación está sujeta a tributación a través del Impuesto de Sucesiones - no al ISD en general, solamente al Impuesto de Sucesiones - teniendo en cuenta las bonificaciones fiscales previstas en la legislación gallega aplicables a este tipo de negocios. De acuerdo con el artículo 6 del Decreto Legislativo 1/2011 relativo a los tributos cedidos por el Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia, los descendientes mayores de 25 años gozarán de una reducción del 100 % en base hasta un máximo de 400.000 €.

Por consiguiente, al ser el valor del inmueble obtenido mediante la apartación 330.000 €, y presumiendo que Dña. Dulce es mayor de 25 años, su cuota tributaria en el Impuesto de Sucesiones sería de 0 €.

Por último, con respecto a la posible existencia de una ganancia patrimonial para D. Carlos como consecuencia de la apartación, se reitera el criterio del TS y del TSJ de que no existe ganancia patrimonial alguna para el apartante al tratarse de un negocio jurídico encuadrado en el artículo 33.3.b) LIRPF, el cual excluye de la consideración de ganancias o pérdidas patrimoniales las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

En conexión con la institución gallega de la apartación, se plantea la cuestión de si Dña. Dulce puede heredar de su padre D. Carlos Daniel aun siendo apartada. Esta cuestión resulta un tanto controvertida debido a la falta de jurisprudencia y la doctrina contradictoria fruto de diversos profesionales del ámbito del Derecho como notarios y abogados. Además, se trata de un negocio jurídico *sui generis* cuya regulación – en mi opinión un tanto incompleta e irregular - está tasada en la LDCG existiendo preceptos contradictorios puesto que se prevé que por la apartación, el apartado pierde de manera irrevocable la condición de legitimario pero se le exigen obligaciones propias de los legitimarios como es el deber de colación. Además, nada se dice sobre la pérdida de la condición de heredero, simplemente prevé la posibilidad de excluir de manera expresa al apartado de la sucesión intestada. Asimismo, se establece que los apartados harán número en el cómputo de la legítima, por lo tanto, hay una cuota vacante perteneciente a la legítima de Dña. Dulce que, atendiendo a las disposiciones del CC, les pertenecería a sus tres hermanos por derecho propio ya que el artículo 985 CC establece que «si la parte repudiada fuere la legítima, sucederán en ella los coherederos por su derecho propio, y no por el derecho de acrecer»; ello equiparando la repudiación a la apartación. Aunque podría interpretarse que los legitimarios de D. Carlos Daniel recibirán dicha cuota vacante percibiendo cada uno de ellos una parte alícuota de la misma por actuación del derecho de acrecer previsto en el CC, pues la LDCG no lo regula. Así pues, el artículo 982 CC establece que «el derecho de acrecer requiere que uno de los llamados muera antes que el testador, o que renuncie a la herencia, o sea incapaz de recibirla». Atendiendo a este precepto, podría equiparse la incapacidad de recibir la herencia a la apartación, pero parece más acertado decantarse por la interpretación anterior, es decir, la que se refiere a la parte de la herencia destinada a la legítima.

En definitiva, la parte que le correspondería a Dña. Dulce en concepto de legítima les pertenece a sus hermanos por derecho propio, recibiendo cada hermano una parte alícuota de dicha cuota vacante.

Además, cabe mencionar el hecho de que D. Carlos Daniel no modificó el testamento tras el negocio jurídico de la apartación, por lo que Dña. Dulce aparecía como heredera universal a partes iguales con sus hermanos. En este punto, sería lógico poner en duda la validez del testamento por ser anterior a la apartación, por lo que cabría la posibilidad de abrirse la sucesión intestada y que Dña. Dulce heredase a su padre. No obstante, teniendo en cuenta que en el presente supuesto de hecho aparece la expresión «heredera universal» no la expresión «heredera forzosa» o «legitimaria», resulta más acertado decantarse por la validez del testamento, pudiendo Dña. Dulce ser llamada a heredar los bienes del caudal hereditario una vez cubierta la legítima, ya que ha perdido la condición de legitimaria debido a la apartación.

En cuarto lugar, en lo relativo a la cuenta corriente con titularidad indistinta de Dña. Dulce y su padre D. Carlos Daniel, se considera que el 50% del saldo de dicha cuenta pertenece a Dña. Dulce, habiéndose de incluir en la masa hereditaria el otro 50% del saldo perteneciente a D. Carlos Daniel y al que han de suceder los tres hermanos de Dña. Dulce y ésta última.

Esto es así debido a que Dña. Dulce no sólo es titular indistinta junto con su padre de la cuenta corriente, sino que es descendiente en primer grado del mismo, por lo que tiene el mismo derecho que sus hermanos a una parte alícuota del 50 % del saldo de dicha cuenta correspondiente a su padre D. Carlos Daniel.

No obstante, cabe tener en cuenta que Dña. Dulce no ostenta la condición de legitimaria debido al negocio de apartación, por lo que si el saldo de la cuenta corriente correspondiente a la parte de D. Carlos Daniel estuviese destinado a cubrir la legítima, Dña. Dulce no podría recibir la parte que le correspondería como heredera forzosa. Sin embargo, si tras cubrir la legítima de sus tres hermanos, dicho saldo quedase pendiente de adjudicación como bien o derecho incluido en el caudal hereditario del causante, Dña. Dulce podría obtener su parte alícuota junto con sus hermanos en el caso de que ésta llegase a ser llamada a suceder, bien por llamamiento testamentario, bien por llamamiento de la ley.

## BIBLIOGRAFÍA

### - Monografías y obras colectivas:

CAAMAÑO ANIDO, M.A. y PEÑA ALONSO, J.L.: «Artículo 11. Adición de bienes», en CALVO ORTEGA, R. (Dir.), *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Edit. Edersa, Madrid, 2002.

DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de derecho civil*, tomo 2, vol. IV, Ed. 11ª, Edit. Tecnos, Madrid, 2012.

GARCÍA BERRO, F.: «Cap.III: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», en AA.VV, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, Ed. 10ª, (PÉREZ ROYO, F. Dir.), Edit. Tecnos, Madrid, 2016.

GARCÍA RUBIO, Mª. P.: «Comentario al artículo 147 de la Ley de Derecho Civil de Galicia de 1995», en AA VV, *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Tomo XXXII, vol. 2. ° (ALBALADEJO, M. y DÍAZ ALABART, S., Dir.), Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1997.

GUITIÉRREZ ALLER, V.: «Comentario dos Títulos VII e VIII da Lei 4/1995, do 24 de maio», en AA VV, *Dereito Civil de Galicia (comentarios á Lei 4/1995, do 24 de maio)*, (BARREIRO PRADO, J.J.R. / SÁNCHEZ TATO, E.A. e CASTRO VARELA, L., Coord.), Edit. Revista Xurídica Galega, Vigo, 1996.

JUÁREZ GONZALEZ, J.M. y GALIANO ESTEVAN, J.: *Todo Sucesiones*, Edit. CISS, grupo Wolters Kluwer, Valencia, 2013

LACALLE SERER, E. / SANMARTÍN ESCRICHE, F. y APARICIO URTASUN, C.: *Sucesiones y herencias*, Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

LASARTE, C.: *Derecho de sucesiones. Principios de Derecho Civil VII*, 10ª ed., Edit. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, Madrid, 2015.

LOIS PUENTE, J.M. : «Comentario del título X, Capítulo III, Sección 4ª de la Ley 2/2006, de 14 de junio», en AA VV, *Derecho de Sucesiones y régimen económico familiar de Galicia (comentarios a los títulos IX y X y a la Disposición Adicional Tercera de la Ley 2/2006 , de 14 de junio y a la Ley 10/2007, de 28 de junio)*, (CORA GUERREIRO, J.M. / ORDÓÑEZ ARMÁN, F.M. y PEÓN RAMA, V.J., Coord.), Vol. I, Edit. Colegios Notariales de España, Madrid, 2007.

SALINAS QUIJADA, F.: *Las cuentas corrientes indistintas*, 3ª ed., Edit. Confederación Española de Cajas de Ahorros, Madrid, 1983.

## REPERTORIO LEGISLATIVO

**Derecho civil:** Código Civil a través de Real Decreto de 24 de julio de 1889; Ley 4/1995, de 24 de mayo, de derecho civil de Galicia, derogada por la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia.

**Derecho mercantil:** Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias.

**Derecho laboral:** Orden de 31 de julio, por la que se modifica el artículo 93 de la Orden de 24 de septiembre de 1970 por la que se dictan las normas para la aplicación y desarrollo del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.

**Derecho tributario:** Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 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; Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a través del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre; Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo; Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado; Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

## REPERTORIO JURISPRUDENCIAL Y RESOLUCIONES

**AP:** SAP de Valencia núm. 237/2009, de 11 de mayo (RJ 2009 \ 303391).

**TS:** STS núm. 2426/2016, de 24 de noviembre (RJ 2016\5815); STS núm. 942/2015, de 4 de marzo (RJ 2015\1096); STS núm. 407/2016, de 9 de febrero (RJ 2016\1365); STS núm. 1881/2010, de 18 de marzo (RJ 2010\2584); STS núm. 734/1993, de 15 de julio (RJ 1993\5805); STS núm. 162/1971, de 24 de marzo (RJ 1971\1447); STS núm. 1061/1994, de 21 de noviembre (RJ 1994\8541); STS núm. 1090/1995, de 19 de diciembre (RJ 1995\9425); STS núm. 9040/1989, 17 de marzo (RJ 1989 \ 2161); STS núm. 766/2005, de 11 de octubre (RJ 2005 \ 7237).

**TSJ:** STSJ de Galicia núm. 382/2006, de 22 de marzo (JUR. 2007\209063); STSJ de Galicia núm. 552/2010, de 2 de junio (RJ 2010\ 329723); STSJ de Galicia núm. 549/2012, de 24 de septiembre (RJ 2012\1130).

**DGT:** Consulta vinculante núm. V2355-08, de 10 de diciembre; Consulta vinculante núm. V0337-04, de 29 de noviembre; Consulta vinculante núm. V1303-05, de 30 de junio; Consulta vinculante núm. V1337-15, de 29 de abril; Consulta vinculante núm. V0021-16, de 5 de enero.

## PÁGINAS WEB

Artículo «La herencia y la colación», accesible en <http://www.alfredogarcialopez.es/herencia-3/>

Diccionario de la Real Academia Española, accesible en <http://dle.rae.es/?id=E7oF9KZ>

Agencia Estatal BOE, accesible en <http://boe.es>

Consultas de la DGT, accesible en <http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Doctrina/Paginas/ConsultasDGT.aspx>