



UNIVERSIDADE DA CORUÑA

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

TRABAJO DE FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

2016 - 2017

ALUMNA: MARÍA ORELLANA CAÑÁS

TUTORA: PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

ÍNDICE

ABREVIATURAS	5
I. ANTECEDENTES DE HECHO	6
II. LA COLACIÓN	8
Breve mención a las normas aplicables.....	8
Concepto y regulación	8
Obligación de colacionar: presupuestos.....	9
¿Qué se debe colacionar?	11
Consecuencias.....	12
Breve mención a la perspectiva fiscal.....	13
III. DONACIÓN Y GANANCIAS PATRIMONIALES	15
Ganancias patrimoniales: concepto y regulación.....	15
Exenciones.....	15
Transmisiones lucrativas y su tributación	16
Determinación de la ganancia patrimonial.....	17
IV. PRESUNCIÓN DE DESAFECTACIÓN TÁCITA POR CESE DE ACTIVIDAD	18
V. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	21
Concepto y regulación	21
Promoción inmobiliaria como actividad económica	21
Patrimonio particular o afecto a la actividad económica	22
Vinculación a sociedades mercantiles	24
VI. COEFICIENTES REDUCTORES DE ABATIMIENTO.....	26
Concepto, características y regulación.....	26
Aplicación al presente caso.....	27
VII. LA APARTACIÓN: TRATAMIENTO FISCAL.....	28
Características y regulación	28
Consecuencias fiscales.....	29
<i>Naturaleza jurídica inter vivos y tributación por el IRPF</i>	<i>29</i>
<i>Naturaleza jurídica mortis causa y tributación por el ISD.....</i>	<i>31</i>
VIII. APARTACIÓN Y SUCESIÓN TESTADA	34

IX. HERENCIA Y TITULARIDAD INDISTINTA DE CUENTA CORRIENTE	37
Contrato de cuenta corriente	37
Propiedad de los fondos	37
X. CONCLUSIONES FINALES	40
BIBLIOGRAFÍA	46
MANUALES	46
ARTÍCULOS	46
LEGISLACIÓN	47
JURISPRUDENCIA	48

ABREVIATURAS

Art.: Artículo.

CC: Código Civil.

DGT: Dirección General de Tributos.

DT: Disposición Transitoria.

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 (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).

LISD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987, de 18 de diciembre).

RD: Real Decreto.

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

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.

TS: Tribunal Supremo.

TSJ: Tribunal Superior de Justicia.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. D. Carlos Daniel, con vecindad civil gallega, fallece a la edad de 73 años el 2 de enero del año 2016 dejando viuda y cuatro hijos: D. Teodoro, Dña. Victoria, Dña. Carolina y Dña. Dulce.

El 12 de mayo de 2011, otorgó testamento ante Notario, donde nombra herederos universales a sus cuatro hijos y, además, reconoce el usufructo en legítima que corresponde a su cónyuge sobreviviente, no separada legalmente ni de hecho.

SEGUNDO. En el año 2014, el causante donó una finca a su hijo D. Teodoro, cuyo valor actual es de 234.569 €, y su valor en el momento de la donación de 63.540 €. Además, D. Teodoro está construyendo en la misma un chalet con valor de 125.634 €.

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 esta donación en el IRPF correspondiente al ejercicio 2014.

TERCERO. En el momento de su fallecimiento, y desde el 30 de junio de 2014, D. Carlos Daniel se encontraba en situación de jubilación.

Como consecuencia de una inspección tributaria iniciada en octubre de 2016, se estimó que debe al Fisco 88.775,96 €, más 3.011,20 € en concepto de intereses por errores en su declaración del ejercicio de 2015, estando ya jubilado.

La razón de su regularización tributaria fueron unas rentas obtenidas en 2015 por la venta de unos terrenos que la inspección cree afectos a sus actividades económicas (de promoción inmobiliaria) y, por tanto, considera que son rendimientos de actividades económicas.

Por su parte, los herederos alegan que en las autoliquidaciones del ahora causante no se computó renta alguna por las ventas al considerarse que las mismas debían reducirse en su totalidad por los denominados coeficientes de abatimiento del ejercicio 2015. Al respecto, argumentan su procedencia de elementos no afectos a actividades económicas, así como su adquisición con anterioridad al 31 de diciembre del año 1994.

Esto fue rechazado por la Inspección, que refuerza sus alegaciones añadiendo que las ventas de estos terrenos debían ser enmarcadas en la actividad promotora desarrollada por D. Carlos Daniel como persona física, que además se combina de manera continuada, habitual y simultánea a la llevada a cabo por el mismo en dos sujetos mercantiles vinculados en los que este era accionista mayoritario (en el momento de la venta): CarDe S.A y Construcciones Gora S.A, cuyo objeto social es la promoción y construcción inmobiliaria.

CUARTO. Por otra parte, el 12 de enero de 2015, D. Carlos Daniel y su hija Dña. Dulce celebran en escritura pública un negocio jurídico de apartación, en virtud del cual D. Carlos transmitió a su hija la propiedad de un inmueble privativo del causante con valor de 330.000 €.

El mismo año 2016, Dña. Dulce también es objeto de una inspección que concluye con un requerimiento de pago de 23.766,1 €, más 10.313 € de sanción, al considerarse que dicho negocio le ha generado una ganancia patrimonial lucrativa *inter vivos*.

Sin embargo, Dña. Dulce, en consonancia con la calificación que el notario autorizante dio al dicho acto como negocio *mortis causa*, presentó, en los 3 meses posteriores a la

realización del negocio, autoliquidación de Impuesto de Sucesiones y Donaciones en la delegación de la Agencia Tributaria de Galicia correspondiente.

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

SEXTO. Dña. Dulce aparece, además, como titular indistinta en una cuenta corriente junto con su padre, cuyos únicos movimientos son el ingreso de la pensión de jubilación de D. Carlos Daniel y algunas retiradas de efectivo por el mismo.

A las pocas horas del fallecimiento, Dña. Dulce retira la mitad de los fondos alegando que la titularidad de la cuenta corriente identifica al propietario de sus fondos, por lo se considera titular del 50% de tales cantidades.

Sus hermanos insisten en que el total de esos fondos han de pasar 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 a la Agencia Tributaria de Galicia su autoliquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones por la herencia de su padre, imputándose solo la mitad de los fondos de esa cuenta.

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

II. LA COLACIÓN

Breve mención a las normas aplicables

En el supuesto que nos atañe, existe un causante, D. Carlos Daniel, el cual ostenta la vecindad civil gallega. Se hace hincapié en este último hecho por su gran relevancia a la hora de determinar las normas de aplicación al presente caso. En este sentido, el artículo 4 de la Ley de Derecho Civil de Galicia establece que la “sujeción al derecho civil de Galicia se determinará por la vecindad civil, con arreglo a lo dispuesto en el derecho civil común”. Como se puede observar, este artículo hace una remisión al derecho civil común, donde se establece, asimismo, que la vecindad civil determinará la sujeción al derecho civil común o al especial foral de que se trate¹.

En virtud de lo anterior, el aquí causante D. Carlos Daniel, puesto que tiene la vecindad civil gallega, está sujeto a la regulación contenida en la mencionada Ley de Derecho Civil de Galicia, (en adelante, LDCG) excluyéndose -salvo excepciones-, la aplicación del articulado del Código Civil².

Pues bien, la primera cuestión planteada, como se verá con mayor profundidad, hace referencia a la figura de la colación, la cual es omitida por la LDCG. En efecto, en el articulado de dicha Ley nada se encuentra sobre la figura de la colación, por lo que, para resolver esta primera cuestión, no se puede acudir a la referida Ley gallega, dado la inexistencia de normas específicas relativas a esa figura.

Este problema viene a ser resuelto por el párrafo tercero del artículo 1 de la LDCG, en virtud del cual, “en defecto de ley y costumbre gallegas, será de aplicación con carácter supletorio el derecho civil general del Estado, cuando no se oponga a los principios del ordenamiento jurídico gallego”³.

Por ello, habrá que atender aquí a las normas sobre colación recogidas en el actual Código Civil español.

Concepto y regulación

La colación aparece regulada en los artículos que van desde el 1035 hasta el 1050 del CC.

¹ Así lo afirma, concretamente, el párrafo primero del Artículo 14 del Código Civil: “La sujeción al derecho civil común o al especial o foral se determina por la vecindad civil”.

² En este sentido, establece el Artículo 3 LDCG que “El derecho civil gallego tendrá eficacia en el territorio de la comunidad autónoma”, salvo “los casos en que, conforme al derecho interregional o internacional privado, hayan de aplicarse otras normas”.

³ El CC, del mismo modo, dispone en su artículo 13 que, salvo el Título Preliminar relativo a las normas jurídicas, su aplicación y eficacia, y el Título relativo al matrimonio (con excepción del régimen económico matrimonial), “en lo demás, y con pleno respeto a los derechos especiales o forales de las provincias o territorios en que están vigentes, regirá el Código Civil como derecho supletorio, en defecto del que lo sea en cada una de aquéllas según sus normas especiales”.

Es una figura que se puede definir como la adición intelectual al activo hereditario que hacen los legitimarios, del valor de los bienes que han recibido del causante a título gratuito⁴.

Así, el artículo 1035 CC establece una obligación al heredero forzoso que concurra, con otros que también lo sean, que consistirá en traer a la masa hereditaria los bienes o valores que hubiese recibido en vida del causante por dote, donación u otro título lucrativo, para computarlo en la regulación de las legítimas y en la cuenta de partición.

Esto es, la colación supone la obligación de aportar simbólicamente a la masa hereditaria el valor de lo que le dio el causante en vida, de manera que el donatario tome de menos en la masa hereditaria tanto como hubiera recibido en vida del causante.

Obligación de colacionar: presupuestos

Atendiendo a los artículos 1035 y siguientes del CC, para poder hablar de una obligación de colacionar es necesario que concurran una serie de requisitos, de entre los cuales se expondrán los más relevantes y de mayor interés para el presente caso.

- En primer lugar, tal y como se ha adelantado, es necesario que exista un donatario que sea, a su vez, heredero forzoso o legitimario, y que concurra a la herencia con otros de igual clase.

De este modo, se puede afirmar que la colación sólo se da entre coherederos legitimarios.

- En segundo lugar, es condición sine qua non que alguno de los legitimarios reciba en vida del causante una donación o atribución a título gratuito.

Es conveniente introducir en este apartado una mención relativa a lo que se denomina “donatum”. Este término hace referencia al conjunto de las donaciones hechas en vida por el causante, las cuales considera el CC como susceptibles de sumarse, a los efectos de la colación, a los bienes hereditarios. Así, se considera que el patrimonio sobre el que el legitimario tiene derecho no es sólo el que el causante deje en el momento de su muerte, sino que habrá de tener presentes, además, las donaciones hechas por él en vida. Son las llamadas donaciones computables, las cuales encuentran su fundamento en el hecho de que, en el caso de que no se incluyesen las donaciones, el causante podría dejar a cero su patrimonio mediante donaciones, para evitar el pago de las legítimas⁵.

- En tercer lugar, es necesario que no haya dispensa, esto es, que el causante no hubiese dispuesto que la donación no sería objeto de colación. Esta posibilidad se desprende del artículo 1036 CC, que versa del siguiente modo: “la colación no tendrá lugar entre los herederos forzosos si el donante así lo hubiese dispuesto expresamente (...)”. Además, el artículo 1037 CC añade que “no se entiende sujeto a colación lo dejado en testamento si el testador no dispusiere lo contrario, quedando en todo caso a salvo las legítimas”.

De lo anterior se deduce que las normas sobre la colación son de derecho dispositivo, en cuanto que el donatario y posterior causante, puede excluir la donación de ser susceptible del proceso de colación y, en consecuencia, el

⁴LORA-TAMAYO RODRÍGUEZ, I. *Casos Prácticos. Derecho de Sucesiones (adaptados al programa de Notarías)*. Consejo General del Notariado. Memento Experto. Francis Lefebvre. Madrid, 2015, p. 243.

⁵GÓMEZ TABOADA, J. *Practicum Sucesiones*. Thomsom Reuters. Aranzadi. 2016, p. 125.

donatario y legitimario sobre el que caería la obligación de colacionar, quedaría liberado de la misma.

Dicha dispensa, tal y como afirma el artículo 1036 CC, debe ser dispuesta expresamente, lo cual, según cierta doctrina, no exige una manifestación verbal, directa y explícita, sino una manifestación de voluntad positiva, realmente expresada, tanto por palabras como por acciones concluyentes e inequívocas⁶.

- En cuarto lugar, ha de tratarse de un bien colacionable. Con respecto a esta cuestión, el Código Civil contiene una regla general, así como ciertas excepciones.

En cuanto a la regla general, el CC declara colacionables cualesquiera liberalidades *inter vivos*. Concretamente, el art. 1035 CC habla de “dote, donación u otro título lucrativo” Ello quiere decir que, en general, han de colacionarse las atribuciones gratuitas hechas en cualquier forma, válidas o no, las hechas en cualquier época, por remota que sea; y tanto si consisten en bienes muebles que inmuebles, derechos reales o de crédito. Son asimismo colacionables las donaciones disimuladas bajo forma de contrato oneroso; las indirectas y, en general, aquellas atribuciones que tienen la impronta del espíritu de liberalidad⁷.

Además, atendiendo a los artículos 1040 y 1043 CC, son colacionables las donaciones hechas al consorte del hijo⁸, así como las cantidades satisfechas por el padre para redimir a sus hijos de la suerte de soldado, pagar sus deudas, conseguirles un título de honor y otros gastos análogos.

No obstante lo anterior, el CC establece una serie de excepciones conformadas por ciertos bienes excluidos de la obligación de colacionar, como son las mencionadas en los artículos 1041 y 1042 CC.

En primer lugar, el primer párrafo del artículo 1041 CC afirma que no son colacionables los gastos de alimentos, educación, curación de enfermedades, aunque sean extraordinarias, aprendizaje, equipo ordinario, ni los regalos de costumbre.

En cuanto al párrafo segundo del referido artículo⁹, tampoco estarán sujetos a colación los gastos realizados por los padres y ascendientes para cubrir las necesidades especiales de sus hijos o descendientes con discapacidad.

A esta lista de elementos, añade el artículo 1042 CC unos elementos no colacionables salvo disposición del causante o perjuicio de la legítima: éstos son

⁶ Así lo considera RIVAS MARTÍNEZ, J. J. *Derechos de Sucesiones. Común y Foral*, tomo III. 4ª ed. Dykinson, Madrid, 2009, pp. 2695 y 2696.

⁷ LACRUZ BERDEJO, J. L., FRANCISCO DE ASÍS SANCHO REBULLIDA, F. de A., LUNA SERRANO, A., DELGADO ECHEVERRÍA, J., RIVERO HERNÁNDEZ, F., RAMS ALBESA, J. *Elementos de Derecho civil V. Sucesiones*. Dykinson, 2009, p. 143.

⁸ Concreta el CC estableciendo que en el caso de que las donaciones “hubieren sido hechas por el padre conjuntamente a los dos, el hijo estará obligado a colacionar la mitad de la cosa donada”.

⁹ Este segundo párrafo fue añadido en la reforma operada por la Ley de 18 de noviembre de 2003. LACRUZ BERDEJO, J. L., FRANCISCO DE ASÍS SANCHO REBULLIDA, F. de A., LUNA SERRANO, A., DELGADO ECHEVERRÍA, J., RIVERO HERNÁNDEZ, F., RAMS ALBESA, J. *Elementos de Derecho civil V. Sucesiones. op. cit.*, p. 145

los gastos que el causante hubiere hecho para dar a sus hijos una carrera profesional o artística; pero cuando proceda colacionarlos, se rebajará de ellos lo que el hijo habría gastado viviendo en la casa y compañía de sus padres.

Si se aplica todo lo visto anteriormente sobre la obligación de colacionar al presente supuesto, observamos que concurren todos los requisitos expuestos:

En primer lugar, concurren a la herencia varios herederos que, siendo todos ellos hijos del causante, ostentan la condición de legitimarios. Esto es, se cumple la necesidad de la existencia de varios coherederos legitimarios.

En segundo lugar, el aquí donatario D. Teodoro, recibe una finca en concepto de donación por parte del causante, en vida de éste.

En tercer lugar, nada se dice en este caso en concreto sobre la dispensa de dicha donación. Por ello, cabrían aquí dos posibilidades: por un lado, si realmente hubiese dispensa de esa donación, este tercer requisito no se cumpliría. Por otro lado, si se presume que el donante y ahora causante no ha excluido esa donación de la obligación de colacionar, este requisito también se cumpliría. Esta última presunción es por la que se opta aquí, dado su apariencia de ser la opción más acertada.

En cuarto lugar, se trata de un bien colacionable, puesto que se trata de una finca que, en principio, no se encuadra en ninguna de las excepciones reguladas en los artículos 1041 y 1042 CC expuestas anteriormente.

Por todo ello, dado que se cumplen los requisitos expuestos, surge en el presente supuesto la obligación de colacionar por parte de D. Teodoro.

¿Qué se debe colacionar?

Una vez constatada dicha obligación de colacionar, es necesario exponer qué es lo que se ha de colacionar.

Pues bien, esta pregunta es resuelta por el artículo 1045 CC, el cual establece que lo que se ha de traer a colación y partición no son las mismas cosas donadas, sino su valor al tiempo en que se evalúen los bienes hereditarios. Esto es, la obligación de colacionar no implica colacionar el bien donado como tal, sino su valor al tiempo en que se evalúen los bienes hereditarios.

Uno de los problemas que se puede plantear en este punto, es el relativo a la valoración del bien donado. Como es obvio, los bienes no tienen necesariamente el mismo valor durante toda su vida útil, puesto que pueden deteriorarse, mejorarse, o incluso, experimentar una recalificación de suelo.

Ante esta situación, el CC establece unas normas a seguir, recogidas principalmente en el mencionado artículo 1045 CC. Así, en primer lugar, como ya se ha mencionado, hay que atender al valor del bien en el momento en que se produce el evalúo de los bienes hereditarios, y no al valor que tenía cuando se produjo la donación.

Ello se ve corroborado por el Tribunal Supremo en numerosas Sentencias como son, por ejemplo, las Sentencias de fecha de 19 de julio de 1982, de 17 de marzo de 1989 y de 22

de febrero de 2006¹⁰, estableciendo esta última que se ha de atender al valor de lo donado al tiempo de su evaluación, (...) en vez de situarlo en la fecha de la donación; el art. 1045 establece como importancia constatable de la colación el sistema *ad valorem*, es decir, que no han de traerse a la colación las mismas cosas donadas, sino su valoración al tiempo en que se evalúen los bienes hereditarios(...)

En segundo lugar, el artículo 1045 CC hace una mención en su segundo párrafo al “aumento o deterioro físico posterior a la donación y aun su pérdida total, casual o culpable”, estableciéndose que todo ello “será a cargo y riesgo o beneficio del donatario”. Así lo confirma, de nuevo, el Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha de 17 de diciembre de 1992¹¹, en la que afirma que el mencionado párrafo segundo del art. 1045 CC, “establece la particularidad que de producirse aumento o deterioro físico posterior a la donación y aun su pérdida total causal o culpable, será de cargo y riesgo o beneficio del donatario en su caso”, matizando que ello “sólo prevé las circunstancias físicas posteriores, no ninguna otra y por tanto no incluye los incrementos económicos o de valor de cualquier tipo que puedan afectar a los bienes donados, como pueden ser los plusvalores derivados de procesos urbanísticos, recalificación de terrenos, (...)”, etc.

Si llevamos todo ello al presente supuesto, se puede concluir diciendo que el valor a tener en cuenta a la hora de colacionar la finca donada por el causante a su hijo D. Teodoro, es de 234.569 €, ya que es el valor actual de dicha finca. Tanto el valor de la finca en el momento de la donación (63.540 €) como el valor del chalet en construcción (125.634€) no deberán tenerse en cuenta, porque, la primera cifra no está actualizada, y la segunda habrá de correr únicamente a cargo de D. Teodoro.

No obstante lo anterior, cabe hacer referencia a otra posible interpretación en lo que atañe a la valoración de los bienes colacionables. Al respecto, hay que mencionar el artículo 244 LDCG, en el cual se establece que para el cálculo de de la legítima, se añadirá el valor de los bienes transmitidos por el causante a título lucrativo pero actualizado monetariamente en el momento de efectuarse el pago de la legítima. Ello significa que se habría de tomar como valor de referencia los 63.540 € relativos al precio de la finca en el momento de donación, y actualizarlo monetariamente. De este modo, no se estaría trayendo a colación el valor actualizado de la finca en sí, sino el valor actualizado del dinero (los 63.540 €).

A pesar de ello, se opta aquí por la primera interpretación expuesta, relativa a la aplicación de las normas recogidas en el Código Civil sobre la valoración de los bienes colacionables y, en consecuencia, se tendrá en cuenta la cifra de 243.569 €, correspondientes al valor actualizado de lo donado.

Consecuencias

El efecto principal con relación al obligado a colacionar, a efectos del reparto de la herencia, que provocará la obligación de colacionar, hace referencia al hecho de que el donatario recibirá de menos en la herencia, en proporción a lo que ya haya recibido en vida del causante.

¹⁰ STS de 19 de julio de 1982 [RJ 1982\4256], STS de 17 de marzo de 1989 [RJ 1989\2161] y STS de 22 de febrero de 2006 [[RJ 2006\900].

¹¹ STS 17 de diciembre de 1992 [RJ 1992\10696]

Ello se puede afirmar en virtud de lo dispuesto en el artículo 1047 CC, el cual dispone que “el donatario tomará de menos en la masa hereditaria tanto como ya hubiese recibido, percibiendo sus coherederos el equivalente, en cuanto sea posible, en bienes de la misma naturaleza, especie y calidad”. En cambio, para el caso de que ello no fuese posible, y si los bienes objeto de donación fuesen 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”¹².

En conclusión, D. Teodoro tiene la obligación de colacionar la finca donada por su padre, lo cual no significa, como especifica la cuestión planteada, que deba integrar en la masa hereditaria la finca donada. Sólo ha de traer a la masa hereditaria su valor, y no el bien en sí mismo. Así, lo que se traerá a colación para el cómputo de las legítimas y la partición, será la cantidad simbólica de 234.569 €. Como consecuencia, D. Teodoro tomará de menos en proporción a lo que ya ha recibido en vida del causante.

Breve mención a la perspectiva fiscal

Cierto es que el artículo 11 de la LISD titulado “Adición de bienes”, dentro de la Sección dedicada a las normas especiales para las adquisiciones *mortis causa* se refiere, en su apartado primero, a una serie de supuestos en los que se establecen una serie de presunciones a favor de la considerar integrados en el caudal hereditario una serie de elementos patrimoniales a efectos de determinar la participaciones individuales. De este modo, el presente caso podría ser encuadrable en el referido artículo, pero si prestamos atención a los específicos supuestos en el recogidos, se llegará a la conclusión de que no se cumple aquí ninguno de los mismos.

Así, sin ánimo de realizar un análisis exhaustivo, los elementos patrimoniales a los que se refiere el citado artículo 11.1 LISD son, en primer lugar, tal y como establece su apartado a), 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. Como se puede observar, esta presunción no es de aplicación al caso puesto que, pese a cumplirse el requisito temporal, la finca donada pertenece a D. Teodoro, hijo del causante, por lo que falta el requisito referente a que el elemento se halle en poder de persona distinta de un heredero.

En segundo lugar, continúa el apartado b), con la referencia a los bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Tampoco se considera aplicable esta presunción al presente caso, en cuanto que de los hechos se desprende que la finca donada a D. Teodoro era propiedad de su padre y aquí causante D. Carlos Daniel, la cual se transmite a título lucrativo y sin hacerse referencia alguna a ninguna adquisición onerosa en usufructo por el causante y nuda propiedad por el heredero.

¹² Artículo 1048 del Código Civil.

En tercer lugar, habla el apartado c) de los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones

En cuarto y último lugar, el apartado d) habla de valores y efectos depositados, por lo que se puede descartar de pleno la inclusión del presente caso en esta letra d), ya que el objeto de transmisión que tiene lugar en el supuesto dado es una finca.

Por todo ello, el artículo 11 de la LISD, relativo a la adición de bienes al caudal hereditario, no es aplicable al presente caso, sin perjuicio de la aplicación de los preceptos del Código Civil relativos a la colación que se acaban de exponer.

2. D. Carlos Daniel no ha declarado ganancia patrimonial por la donación de la finca hecha a su hijo D. Teodoro, ya que el propio D. Carlos Daniel considera que no ha obtenido ganancia patrimonial alguna (más bien todo lo contrario). ¿Ha actuado de la forma correcta?

III. DONACIÓN Y GANANCIAS PATRIMONIALES

Ganancias patrimoniales: concepto y regulación

Las ganancias patrimoniales se regulan en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), junto con las pérdidas patrimoniales, en la Sección 4ª del Capítulo II del Título III. Así, dispone el artículo 33.1 de la LIRPF, que son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

Como se puede observar, deben concurrir dos requisitos para que haya ganancias o pérdidas patrimoniales: por un lado, que haya una variación del valor del patrimonio, al alza o a la baja; por otro, que haya una alteración en su composición y dicha alteración no sea considerada rendimiento por la propia LIRPF, lo cual excluye las plusvalías o minusvalías referentes a recalificaciones de terrenos¹³.

A continuación, establece el apartado segundo de la LIRPF, los supuestos en los que no se considerará que existe alteración patrimonial. Estos son: los supuestos de división de la cosa común, en la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación, y en la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Además, en el apartado tercero del mismo artículo 33 de la LIRPF, se dispone que no se considerarán ganancias o pérdidas patrimoniales en las reducciones de capital, en el caso de transmisiones lucrativas por causa de muerte, en las transmisiones lucrativas *inter vivos* de ciertas empresas o participaciones, en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuge, y, por último, por las puestas de manifiesto con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

Dado que en el presente caso lo que tiene lugar es una simple donación de un inmueble por parte de un padre a su hijo, se puede descartar la inclusión de la misma en cualquiera de los supuestos previstos en los párrafos segundo y tercero de la LIRPF.

Exenciones

Por otro lado, el párrafo cuarto del artículo 33 de la LIRPF, establece una serie de supuestos relativos a ciertas rentas que, a pesar de tener la consideración de ganancias patrimoniales, se las considera exentas de tributar por el IRPF. Estas ganancias

¹³ ARESES TRONCOSO, Mª C., GOROSABEL REBOLLEDA, J. Mª, PÉREZ HUETE, J., *Fiscalidad Práctica 2016. IRPF, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones*. Lex Nova. Thomson Reuters Aranzadi. 2016, p. 251 y 252.

patrimoniales exentas recogidas en el referido artículo, son aquellas que se pongan de manifiesto:

a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 68.3 de esta Ley.

b) Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

c) Con ocasión del pago previsto en el artículo 97.3 de esta Ley y de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Asimismo estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales. En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.

Como se puede observar, tampoco encaja la donación del presente supuesto en ninguna de las exenciones previstas por la Ley.

Por otro lado, se afirma en el presente supuesto que la donación realizada por parte del causante con respecto al donatario, no supone una ganancia patrimonial, sino que, en todo caso, supondría una pérdida patrimonial. Al respecto, hay que mencionar el artículo 33.5 LIRPF, en el cual se establece que no se considerarán pérdidas patrimoniales las transmisiones lucrativas o liberalidades. Por definición legal, nunca generarán pérdidas la salida del patrimonio del contribuyente del bien o derecho que se dona¹⁴.

Transmisiones lucrativas y su tributación

Tienen consideración de transmisiones lucrativas aquellas salidas de bienes y derechos del patrimonio del contribuyente producidas sin contraprestación¹⁵. Pues bien, como se puede observar, las transmisiones lucrativas, pese a no mediar contraprestación, suponen una alteración en la composición del patrimonio encuadrable en la definición que se acaba de exponer recogida en el artículo 33.1 de la LIRPF.

Por ello, se puede concluir diciendo que la donación que tiene lugar en el caso presentado, es de obligada tributación por el IRPF como ganancia patrimonial por parte del donatario, dado que supone una alteración en su patrimonio encuadrable en lo

¹⁴ ARESES TRONCOSO, M^a C., GOROSABEL REBOLLEDA, J. M^a, PÉREZ HUETE, J., *Fiscalidad Práctica 2016. IRPF, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones*, op. cit, p. 262.

¹⁵ CALVO VÉRGUEZ, J. *La Tributación de las Ganancias Patrimoniales en el IRPF*. Thomson Reuters Aranzadi, 2012, p. 124.

dispuesto en el artículo 33.1 LIRPF, no se puede considerar como pérdida patrimonial en virtud del 33.5 LIRPF, y no se halla dentro de las exenciones ya mencionadas.

En vista de lo anterior, el donatario D. Carlos Daniel, no actuó correctamente al no declarar ninguna ganancia patrimonial en la declaración de la renta correspondiente, debiendo haber reflejado en su declaración de la renta la ganancia patrimonial resultante de el valor resultante de la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de la donación realizada a favor de su hijo D. Teodoro, dado que tiene la obligación de tributar en virtud de los artículos 96 LIRPF y 61 RIRPF.

Determinación de la ganancia patrimonial

Sin ánimo de realizar un examen exhaustivo de esta cuestión, es conveniente presentar las reglas básicas que rigen a la hora de determinar la concreta ganancia patrimonial de que se trate.

Pues bien, basándonos en el artículo 33 de la LIRPF, la ganancia se determinará por la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición. El primero de ellos vendrá determinado por el valor correspondiente a efectos del ISD, sin que exceda del valor de mercado, y minorado por los gastos y tributos inherentes satisfechos por el transmitente. El segundo, será el valor asignado a lo donado a efectos del ISD, sin que exceda, asimismo, del valor de mercado, más los gastos y tributos inherentes, las inversiones y mejoras, y minorado por las amortizaciones correspondientes en su caso¹⁶.

¹⁶ ARESES TRONCOSO, M^a C., GOROSABEL REBOLLEDA, J. M^a, PÉREZ HUETE, J., *Fiscalidad Práctica 2016. IRPF, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones*, op. cit, pp. 284 y 285.

3. ¿Podrá actuar en el presente caso la presunción de desafectación tácita para el cese de actividad que alegan los herederos de D. Carlos Daniel?

IV. PRESUNCIÓN DE DESAFECTACIÓN TÁCITA POR CESE DE ACTIVIDAD

En nuestro ordenamiento jurídico actual, no se encuentra una mención expresa a la presunción de desafectación tácita de los elementos patrimoniales por cese en el ejercicio de actividad.

Dicha presunción sí que aparecía, en cambio, en el artículo 41.2 de la antigua LIRPF. Así, se establecía la presunción de que los elementos patrimoniales no estaban desafectos en los casos en los que se llevase a cabo su enajenación antes de los tres años desde la fecha de la desafectación. De este supuesto se excluían los casos de cese de actividad, por lo que se podría entender que en esos casos, desde el momento en que se produce el cese en la actividad, los bienes se consideran desafectos¹⁷. En cambio, en la actual LIRPF se ha suprimido esa mención al cese de actividad.

Por otro lado, tampoco se encuentra mención específica a la desafectación por cese de actividad en la normativa gallega. En efecto, en el 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, se regulan ciertos aspectos sobre el IRPF, pero nada se establece sobre el vínculo entre la jubilación y el cese de actividad aquí comentado.

La antigua Ley no ha de aplicarse a este caso, puesto que, pese a que los bienes enajenados fueron adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, su fecha de transmisión es en el año 2015, fecha en la cual se había producido ya la derogación de la referida mención al cese de actividad. Lo que ahora establece la vigente LIRPF en el precepto equivalente (en concreto, el artículo 28.3, párrafo segundo) es una presunción de desafectación pero no referida al cese de actividad, sino referida a la presunción de inexistencia de afectación para el caso de que se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años de ésta. Esto es, en el caso de que D. Carlos Daniel hubiese adquirido un bien afecto a su actividad económica, pero lo hubiese vendido antes de transcurridos 3 años desde esa adquisición, se presume que no ha llegado a existir afectación, por lo que, en ese caso, se consideraría un bien no afecto a la actividad económica. Como se puede observar, esta presunción nada tiene que ver con la regulada antiguamente para el caso de cese de actividad, dado que en la nueva redacción no se hace alusión alguna a las consecuencias que para la afectación y desafectación de los elementos patrimoniales tendrá el cese en la actividad, desapareciendo por tanto en la actual LIRPF la presunción de desafectación tácita por cese en la actividad, y sustituyéndose por la presunción de inexistencia de afectación que se acaba de exponer. Mientras la antigua pone su interés en el cese de la actividad y

¹⁷ STS de 18 de marzo de 2010 [RJ 2010/2584]: “Esta norma significa que, cuando el sujeto pasivo cese en su actividad empresarial o profesional, en ese mismo momento se entiende desafectado su total patrimonio empresarial o profesional, de modo que su posterior enajenación genera incrementos o disminuciones de patrimonio que se rigen por las normas generales del IRPF (art. 44 y siguientes) a los cuales si se les aplican las reducciones porcentuales en función del tiempo transcurrido desde su adquisición”.

la desafectación en cuanto a unos bienes o derechos ya afectos a la actividad económica, la actual pone su interés en que se llegue a producir o no la propia afectación en el periodo que va de su adquisición a su transmisión.

Por otro lado, la presunción de desafectación de los bienes a la que se podría hacer referencia aquí es la recogida en el apartado segundo de la Disposición Transitoria 9ª de la LIRPF, donde se establece que se considerarán bienes desafectos aquellos en los que haya transcurrido más de tres años desde la fecha de desafectación y su transmisión. Dicha presunción, en cambio, sólo es de aplicación a los efectos del cálculo de los denominados coeficientes reductores de abatimiento, por lo que esta cuestión se analizará en el epígrafe correspondiente a los mismos, sin poder traer ahora a uso para la resolver la presente cuestión.

Acudiendo, pues, a la jurisprudencia para resolver la cuestión aquí planteada, se ha podido observar que el Tribunal Supremo se ha pronunciado al respecto en varias de sus Sentencias.

En efecto, en la Sentencia del TS de 14 de noviembre de 2016¹⁸, habiendo sido alegada por los recurrentes la automática desafectación de los elementos patrimoniales derivada del cese en la actividad por jubilación, establece el Tribunal que no comparte el criterio por el cual se debe estimar la existencia de un automatismo entre la jubilación y el cese de la actividad empresarial. En el mismo sentido se pronuncia en la STS de 18 de marzo de 2010, donde afirma que será necesario analizar las condiciones de los sujetos pasivos de cada caso concreto, sin que sea posible afirmar que el cese en la actividad vaya unido necesariamente a la situación de jubilación¹⁹.

La citada STS de 18 de marzo de 2010 hace referencia, incluso a la Ley General de la Seguridad social, actualmente Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, donde se llega a establecer que en ciertos casos, la pensión de jubilación será compatible con determinado trabajo realizados por el beneficiario de la pensión²⁰. Ello, sigue diciendo la Sentencia, debe llevar a concluir que “no existe una vinculación entre la exigencia del ejercicio de una actividad de forma habitual, personal y directa en el ámbito laboral y el fiscal, constituyendo la jubilación una cuestión jurídica ajena a la normativa tributaria”.

Se establece, en definitiva, que jubilación y cese de actividad no siempre se produce, y menos aún de forma automática. Por ello, en este caso no puede operar la presunción del cese en la actividad por parte de D. Carlos Daniel que alegan los herederos. Ello es afirmado en el sentido de que, como se ha visto, no se puede afirmar que la jubilación del ahora causante D. Carlos Daniel en fecha de 30 de junio de 2014 haya producido, de manera automática, el cese en la actividad del mismo, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial establecida por el TS.

De este modo, el concluir en un sentido o en otro, ha de ser algo que se deba hacer tras un análisis exhaustivo de los hechos y pruebas concretas, y su consideración en

¹⁸ STS de 14 de noviembre de 2016 [RJ 2016\5815]

¹⁹ STS de 18 de marzo de 2010 [RJ 2010/2584]

²⁰ Así, por ejemplo, el párrafo cuarto del artículo 213: “El percibo de la pensión de jubilación será compatible con la realización de trabajos por cuenta propia cuyos ingresos anuales totales no superen el salario mínimo interprofesional, en cómputo anual”.

conjunto, de cara a esclarecer si D. Carlos Daniel realmente cesó en su actividad o si, pese a estar ya jubilado, continuó en el ejercicio de la misma.

Por ello, y dado la falta de datos aportada en el supuesto que se analiza, se presentarán a continuación una serie de ejemplos de pruebas que determinarían la toma de decisión a favor de la continuación en la actividad o del cese de la misma²¹.

Así, a modo de hipótesis, se podría alegar por parte de D. Carlos Daniel (o en este caso, por sus herederos) cuestiones como las recogidas en la STS de 14 de noviembre de 2016²², tales como la solicitud de jubilación formulada ante el Instituto Nacional de la Seguridad Social, la inexistencia de actividad empresarial en registro o censo fiscal, la conclusión de las labores de urbanización (dado que la actividad económica era la de promoción inmobiliaria) o factores relativos a la edad avanzada y deterioro de la salud en virtud de informes médicos.

La parte contraria, tal y como ocurre en la mencionada Sentencia, puede basar su actividad probatoria en datos como la baja del IAE, en la vinculación a otras sociedades con el mismo objeto social, en la posición que tenga el sujeto dentro de las mismas, así como las funciones desarrolladas con relación al puesto desarrollado.

Expuesto lo anterior, en relación con el caso planteado, se tomará como más adecuada la última opción comentada, referente a la continuación en la actividad de promoción inmobiliaria por parte de D. Carlos Daniel. Jubilación y cese de actividad, como se ha visto, no van unidos siempre, y, dado que se proporciona el dato por el cual el causante era en el momento de la venta del inmueble el accionista mayoritario de dos sociedades mercantiles cuyo objeto social era, asimismo, la promoción inmobiliaria, se considera que la venta, tal y como afirma la Inspección, se encuadra en la actividad de promoción inmobiliaria que venía desarrollando D. Carlos Daniel y, por tanto, pese a que se jubila en 2014, se entiende que ha seguido desarrollando dicha actividad económica.

²¹ En este sentido se pronuncia la DGT en la Consulta de 20 de octubre de 2009, núm. V2343-09, cuando afirma que al igual que en cualquier otra actividad económica, es posible cesar en la actividad de promoción inmobiliaria. Eso sí, deberá acreditarse por cualquier medio válido que realmente se ha cesado en la actividad de promoción inmobiliaria y que no se trata de una situación de paralización transitoria, correspondiendo su valoración a los órganos de inspección y comprobación de la Administración tributaria. Como consecuencia de dicho cese, los inmuebles dejarán de estar afectos a la actividad económica, por lo que deberán computar como rendimiento de la actividad económica el valor de la desafectación. ARGENTE ÁLVAREZ, J.; ARGENTE LINARES, E.; ARVERAS ALONSO, C.; MÁRQUEZ RABANAL, A.; MELLADO BENAVENTE, F. M. (Coordinador); RODRÍGUEZ VEGAZO, A. *Consultas a la DGT, Doctrina comentada sobre IVA, Renta y Sociedades*. CISS grupo Wolters Kluwer, 2011, p. 346.

²² STS de 14 de noviembre de 2016 [RJ 2016\5815]

4. ¿Han de ser consideradas como rentas de actividades económicas las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de la finca llevada a cabo por D. Carlos Daniel como considera la inspección tributaria? ¿Puede influir para ello la vinculación habitual y continuada que D. Carlos Daniel mantenía con sus dos mercantiles?

V. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Habiendo considerado que no se produjo efectivamente el cese en la actividad de promoción inmobiliaria por parte de D. Carlos Daniel, queda hablar del tema relativo a la procedencia o no de la calificación de las rentas derivadas de la venta del inmueble como rendimientos de actividades económicas, tal y como afirma la Inspección.

Concepto y regulación

Los rendimientos de actividades económicas se definen en el artículo 27 de la LIRPF, entendiéndose por éstos aquellos rendimientos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, cuyo fin es la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios.

Como se puede observar, la cuestión clave de esta definición es que las rentas que procedan del trabajo del contribuyente supongan una ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos (o de uno de ambos), y que dicha ordenación se haga con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

A continuación, el mismo artículo 27 de la LIRPF, enumera una serie de actividades cuyos rendimientos se incluirán en los de actividades económicas. En concreto, menciona 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 profesiones liberales, artísticas y deportivas²³.

Promoción inmobiliaria como actividad económica

Como se ha podido apreciar, la actividad de promoción inmobiliaria no aparece expresamente mencionada en el artículo 27 de la LIRPF, pero ello no quiere decir que dicha actividad no suponga una actividad económica de la que puedan derivar rentas susceptibles de calificación de rendimientos de actividades económicas.

Así, se puede afirmar que la actividad de promoción inmobiliaria constituye, en todo caso, una actividad económica, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos²⁴. Además, es una actividad que se encuentra recogida en la Sección Primera de las Tarifas del IAE establecidas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Y ello se puede poner en relación con el apartado segundo del mencionado artículo 27 LIRPF, donde se establece la presunción de que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una

²³ ARESES TRONCOSO, M^a C., GOROSABEL REBOLLEDA, J. M^a, PÉREZ HUETE, J., *Fiscalidad Práctica 2016. IRPF, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones, op. cit.*, p. 192,

²⁴ (Consulta DGT, 20 de octubre de 2009, núm. V2343-09 y STSJ de Castilla y León, de 7 de octubre de 2016 [JUR 2016\260085])

persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Dicho apartado no será de aplicación para el caso de la actividad de promoción inmobiliaria, dado que suponen dos actividades distintas²⁵.

Patrimonio particular o afecto a la actividad económica

Habiendo concluido que la promoción inmobiliaria supone una actividad susceptible de generar rendimientos de actividades económicas, y habiendo concluido en la anterior pregunta que el causante D. Carlos Daniel continuó en el desarrollo de su actividad pese a su jubilación, es necesario determinar ahora si el inmueble que se vendió estaba afecto a la actividad económica de promoción inmobiliaria o si, por el contrario, se trataba de un bien desafecto.

La cuestión, pues, relativa a la pertenencia del referido inmueble enajenado al patrimonio particular del causante o la consideración del mismo como un bien afecto a la actividad económica, es de gran relevancia para el presente caso, ya que el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas variará según de opte por una u otra consideración.

Para resolver esta cuestión, es necesario fijar la atención en el contenido del art. 29 de la LIRPF, así como en el art. 22 del RIRPF.

El contenido más relevante para el presente del artículo 29 LIRPF se recoge en su apartado primero que se considerarán elementos afectos los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente, los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad (excluyéndose los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica), y, por último, cualesquiera otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos (excluyéndose, asimismo, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros).

Además, el artículo 22 de la LIRPF añade que no se considerarán bienes afectos, por un lado, los que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante, y, por otro, los 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.

De este modo, siempre que se cumplan los requisitos expuestos, el bien se considerará afecto a la actividad económica y, en consecuencia, los rendimientos generados, se calificarán como derivados de actividades económicas, aplicándoseles las normas específicas relativas a los mismos contenidas en los artículos 27 y siguientes de la LIRPF.

No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que en el presente supuesto lo que tiene lugar es una venta de un inmueble. Pues bien, en el caso de las transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a las actividades económicas, será de aplicación las

²⁵ARGENTE ÁLVAREZ, J.; ARGENTE LINARES, E.; ARVERAS ALONSO, C.; MÁRQUEZ RABANAL, A.; MELLADO BENAVENTE, F. M. (Coordinador); RODRÍGUEZ VEGAZO, A. *Consultas a la DGT, Doctrina comentada sobre IVA, Renta y Sociedades, op. cit.*, p. 346.

normas generales sobre las ganancias patrimoniales contenidas en los artículos 33 y siguientes de la LIRPF²⁶.

En caso contrario, esto es, para el caso de transmisiones de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica, el artículo 28.2 LIRPF establece que las ganancias o pérdidas derivadas de los mismos, no se incluirán en la determinación del rendimiento neto del rendimiento de las actividades económicas, sino que se calcularán conforme a las normas específicas contenidas en la Sección 4ª del Capítulo II de la Ley. Así, se hace una remisión a las normas relativas a las ganancias patrimoniales, donde se establece que en este tipo de transmisiones, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones que minoren dicho valor. En este sentido se pronuncia el párrafo segundo del artículo 40 del RIRPF, el cual dispone, en lo que aquí interesa, que se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, y sin perjuicio de la amortización mínima regulada en el párrafo primero del mismo artículo²⁷.

Como se puede apreciar, según se considere que el inmueble está afecto o no al ejercicio de la actividad económica, habrá de llevarse a cabo un tratamiento fiscal diferente, y de ahí la importancia de la distinción.

Aplicando lo expuesto al presente caso, y de nuevo, a falta de más datos, se tratará de una cuestión probatoria en la que, considerándose en conjunto las pruebas practicadas, se deberá determinar el carácter de elemento patrimonial particular, o afecto a la actividad económica²⁸.

Al respecto, es conveniente mencionar brevemente la cuestión relativa a la carga de la prueba. Para ello, es digna de mención la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de noviembre de 2015²⁹, en la cual se establece que, tal y como señala la STS de 17 de marzo de 1995 es doctrina uniforme de la Sala, que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial

²⁶ Artículo 34. . Norma general. 1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. (...)

Artículo 35. Transmisiones a título oneroso. 1. El valor de adquisición estará formado por la suma de: a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado. b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

²⁷ 40.1 RIRPF. A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

²⁸ SAN de 23 de noviembre de 2015 [JUR 2015\304908] “(...) Nos encontramos claramente ante un tema de prueba, habrá que determinar en primer lugar a quién corresponde la carga de la prueba y en segundo lugar cuáles han sido las pruebas aportadas. Todo esto con el fin de esclarecer si las fincas estaban afectadas o no a la actividad económica (...)”.

²⁹SAN de 23 de noviembre de 2015 [JUR 2015\304908]

puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 de marzo y 24 enero 1989 , y reiterada en las Sentencias de 29 noviembre 1991 y 19 de febrero 1994”.

Asimismo, la citada SAN de 23 de noviembre de 2015, hace referencia al antiguo artículo 115 de la Ley General Tributaria, que se corresponde con el 106 vigente en este momento, el cual establece que en los procedimientos tributarios serán aplicables las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa. Desde esta perspectiva, se hace alusión al artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, donde se establecen una serie de previsiones relativas a la carga de la prueba, disponiendo que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, sin perjuicio de la apreciación por parte del tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio. En este sentido, la Audiencia Nacional hace referencia al antiguo artículo 114 de la LGT, cuya versión actual se recoge en el 105 de la vigente LGT, referente a la carga de la prueba, y en el que se establece que “(...) quien haga valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

De esta manera, el causante será quien deba aportar la prueba suficiente para desvirtuar la consideración de continuación en la actividad de promoción inmobiliaria y la afectación del bien transmitido en 2015 a la misma, siendo insuficiente la simple alegación por su parte de la pertenencia al patrimonio particular del referido bien.

Vinculación a sociedades mercantiles

Es aquí donde entra en juego la vinculación habitual y continuada que mantenía D. Carlos Daniel con las dos mercantiles.

Así, se estima aquí que el hecho de que el causante mantuviese dichas relaciones con las sociedades mercantiles, siendo además accionista mayoritario en el momento en el que se produce la venta del inmueble, lleva a considerar que, como ya se ha apuntado, éste no cesó en el desarrollo de su actividad de promoción inmobiliaria, y la enajenación del inmueble debe encuadrarse en el desarrollo de la misma, pasando a considerarse este bien como una existencia, y, por tanto, tributaría como ganancia patrimonial calculada en función de las normas a las que remite el artículo 28.2 LIRPF, relativo al cálculo del rendimiento neto.

En conclusión, se considera que el inmueble transmitido estaba afecto a la actividad económica de promoción inmobiliaria llevada a cabo por D. Carlos Daniel, dada la vinculación con las sociedades mercantiles de las que el mismo era accionista mayoritario. Como consecuencia, las rentas obtenidas a favor de éste por la venta del inmueble que lleva a cabo en el año 2015, se deben encuadrar en la actividad de promoción inmobiliaria que llevaba realizando años atrás, dado que se estima que éste nunca llegó a cesar en su actividad, a pesar de su condición de jubilado. Por ello, las mencionadas rentas habrán de ser consideradas, a efectos del IRPF, como rendimientos de actividades económicas³⁰. No obstante, en virtud de la regulación realizada por el

³⁰ SAN de 23 de noviembre de 2015 [JUR 2015\304908]

” (...)el cese de la actividad y posterior venta de la empresa no supone la desafectación de los elementos transmitidos, por lo que el incremento o disminución de patrimonio resultante se ha de incluir como rendimiento neto de la actividad(...)”

artículo 28 LIRPF para el cálculo de rendimiento neto de los rendimientos de actividades económicas, habrán de tributar como ganancias o pérdidas patrimoniales, pero siempre por las normas específicas relativas a transmisiones de elementos afectos, nunca por las generales³¹.

³¹ Conclusión a la que llega, asimismo, en un caso similar (también relacionado con la actividad de promoción inmobiliaria) presentado al Tribunal Supremo, el cual, en su Sentencia de 14 de noviembre de 2016, a pesar de haber alegado los recurrentes el hecho de que el causante figuraba formalmente como administrador único de las sociedades pero sin realizar actuaciones de gestión, considera que el causante no llegó a cesar en su actividad, poniendo “especial énfasis en la existencia de una vinculación entre su actividad como Administrador único y accionista mayoritario de diversas sociedades destinadas a la construcción y promoción inmobiliaria, y la continuación de su actividad como persona física”, continuando así con su actividad como empresario individual y simultaneándola con la de las mercantiles. STS de 14 de noviembre de 2016 [RJ 2016\5815]

5. Como D. Carlos Daniel ha adquirido los terrenos (que vende en el ejercicio de 2015) en fecha anterior al 31 de diciembre de 1994, ¿podrá aplicar los coeficientes reductores de abatimiento con los límites previstos en la ley?

VI. COEFICIENTES REDUCTORES DE ABATIMIENTO

Concepto, características y regulación

Los coeficientes reductores de abatimiento aparecen regulados en la Disposición Transitoria Novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la cual se articula la aplicación de un régimen transitorio para la determinación del importe de las ganancias patrimoniales sometidas a gravamen y derivadas de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994³².

Con carácter general, se pueden mencionar las siguientes características:

- Primeramente se calculará la ganancia patrimonial de acuerdo con las normas ya comentadas.
- Dicha ganancia patrimonial hay que dividirla en dos partes: una proporcional al tiempo que transcurre desde el momento de adquisición del bien hasta el 19 de enero de 2006, y otra proporcional al período que va desde el 20 de enero de 2006 hasta el momento de su transmisión. Ello se hará obteniendo dos ratios distintos: a) días desde adquisición del bien hasta el 19 de enero de 2006 dividido entre el total de días desde la adquisición hasta la transmisión; b) días desde el 20 de enero de 2006 hasta el día de la transmisión dividido entre el total de días desde la adquisición hasta la transmisión. Pues bien, multiplicando la ganancia patrimonial por el ratio a), se obtendrá una parte de la ganancia, y multiplicando el ratio b) por la ganancia obtendríamos la otra parte de la ganancia³³.
- Una vez determinada la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, su importe, se reducirá, en su caso, de la siguiente manera:
 1. En primer lugar, se calculará el período de permanencia del elemento patrimonial de que se trate en el patrimonio del contribuyente con anterioridad al 31 de diciembre de 1996. A estos efectos se tomará el número de años redondeado por exceso que hayan transcurrido entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996³⁴.
 2. En segundo lugar, se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial (sin incluir el valor de este último).
 3. A continuación, se establece un límite de 400.00 euros que actúa del siguiente modo: si la suma del período de permanencia del apartado 1 y el valor de transmisión a que se refiere el apartado 2 es inferior a 400.000, la parte de la ganancia generada con anterioridad al 20 de enero de 2016 se reducirá en el

³² CALVO VÉRGUEZ, J. *La Tributación de las Ganancias Patrimoniales en el IRPF*, op. cit., p. 187.

³³ SANCHEZ CALERO, F. *Instituciones de Derecho Mercantil*, tomo II. Thomson Reuters Aranzadi, 2015. P. 238

³⁴ Esto es, un año y un día constituirán dos años; dos años y un día constituirán tres años, y así sucesivamente.

importe resultante de aplicar un 11,11 % (para el caso de bienes inmuebles, que es lo que al presente caso interesa) por cada año de permanencia (diferencia entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996), restándole dos.

En cambio, si la suma supera los 400.000 euros, pero la cifra correspondiente al valor de transmisión de los bienes transmitidos desde el 1 de enero de 2015 (apartado 2), se reducirá en los términos expuestos en el apartado 3 anterior, a la parte de las ganancias que corresponda proporcionalmente con esa cuantía que no supere los 400.000.

Finalmente, si se supera la cifra de los 400.000, no se practicará reducción ninguna a la parte generada antes del 20 de enero de 2006.

Este límite de 400.000 euros es individual. Por lo que se computa para cada contribuyente por la parte del valor de transmisión que le corresponda de los elementos transmitidos a partir de 1 de enero de 2015, según la titularidad del elemento sea privativa o ganancial³⁵.

Aplicación al presente caso

Habiendo expuesto en las dos anteriores preguntas la inexistencia de cese en la actividad de D. Carlos Daniel y, por tanto, la continuación en la misma pese a su jubilación, así como la consideración del carácter de bienes afectos a esa actividad económica del causante, nos hace concluir que los coeficientes de abatimiento no son de aplicación a las rentas obtenidas por la venta del inmueble llevada a cabo por D. Carlos Daniel. Ello es consecuencia de la aplicación de dichos coeficientes únicamente a los bienes que no se hallen afectos a una actividad económica.

Pero, además, cabe decir que aún en el supuesto hipotético de haberse considerado que la jubilación de D. Carlos Daniel en el año 2014 produjo efectivamente el cese en su actividad de promoción inmobiliaria y que, por tanto, el inmueble objeto de venta en el año 2015 era un bien desafecto a la actividad, tampoco podrían aplicarse estos coeficientes reductores de abatimiento. Ello se puede afirmar en virtud de la aplicación de lo dispuesto en el apartado segundo de la DT 9ª de la LIRPF, en donde se dispone que, a los efectos de lo dispuesto en la misma, no se considerarán bienes desafectos aquellos en los que dicha desafectación haya tenido lugar durante un período menor a tres. Ello es precisamente lo que ocurre en el presente caso, dado que la jubilación del causante se produce en el año 2014, y la enajenación del inmueble se lleva a cabo en el año 2015, por lo que ese margen de tres años no se cumpliría. En consecuencia, el bien todavía se consideraría afecto a la actividad y no sería de aplicación esa DT³⁶.

³⁵http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2016/Ayuda_Modelo_100/8_Cumplimentacion_IRPF_II_/8_2_Ganancias_y_perdidas_patrimoniales/8_2_2_Reglas_generales_de_calculo/8_2_2_2_Regimen_transitorio_de_las_ganancias_derivadas/8_2_2_2_Regimen_transitorio_de_las_ganancias_derivadas.html

³⁶ Conclusión similar a la que llega la SAN de 22 de enero de 2014 [JUR 2014\45719], en la que se afirma por parte de la Audiencia Nacional que las fincas en cuestión, por una serie de razones que expone, “no habían sido desafectadas en los tres años anteriores a su transmisión”, de lo cual se deriva la inaplicación de los coeficientes reductores de abatimiento.

6. ¿Tiene razón D. Dulce al afirmar que la apartación es un negocio mortis causa exento de tributar a través del IRPF? ¿Podría existir ganancia patrimonial para D. Carlos Daniel por la realización de la apartación?

VII. LA APARTACIÓN: TRATAMIENTO FISCAL

Características y regulación

La figura de la apartación aparece regulada en la Sección 4ª (“De la aportación”) del Capítulo III de la Ley de Derecho Civil de Galicia, titulado “De los pactos sucesorios”.

Dado su carácter especial, es necesario realizar una introducción exponiendo brevemente la historia de dicha figura, así como sus características básicas.

En Galicia, hasta la entrada en vigor de la primera Ley de Derecho Civil de Galicia, el derecho civil gallego subsistía como una simple costumbre, más o menos camuflado en la práctica notarial.

Con la Ley de 1963, el legislador reguló una serie de instituciones propias de nuestra comunidad pero que eran escasamente utilizadas en la práctica. Quedaban fuera, de este modo, instituciones de uso constante en la práctica jurídica gallega, entre las cuales se encontraba el apartamiento. De esta manera, se evidencia una tensión existente entre la necesidad de conservar figuras jurídicas de derecho histórico gallego, y la inclusión del conjunto de las nuevas figuras demandadas por la realidad social y jurídica³⁷.

Tras la regulación de esta figura en la Ley de 1995, actualmente se encuentra su regulación específica en los artículos 224 a 227 de la vigente Ley 2/2006, de Derecho Civil de Galicia.

Así, en virtud del artículo 224 LDCG, “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”. De este modo, en los casos de apartación, si el mejorado tiene la condición de heredero legítimo, queda excluido (por sí y su linaje) de la condición de heredero forzoso en la herencia del apartante, a cambio de los bienes concretos que se le adjudican, pudiendo ser también objeto del pacto, en virtud del artículo 227 LDCG³⁸, que el favorecido no estén sujetos a la obligación de colacionar³⁹. Además, tal y como afirma el artículo 226 LDCG, puede pactarse su exclusión no sólo de la condición de legitimario, sino también de la sucesión intestada.

³⁷BELLO JANEIRO, D. “Presente y futuro del derecho civil de Galicia” en *Anuario da Facultade de Dereito*, 2005, núm. 9, ISSN: 1138-039X, disponible en <http://hdl.handle.net/2183/2349>

³⁸ Artículo 227.: Salvo dispensa expresa del apartante, lo dado en apartación habrá de traerse a colación si el apartado o sus descendientes concurrieran en la sucesión con otros legitimarios.

³⁹ GARCÍA GARRIDO, J. “Consideraciones sobre patrimonio familiar en la Ley Civil gallega” en *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, 2008, 12: 347-357. ISSN: 1138-039X. Disponible en <http://hdl.handle.net/2183/7452>

Por otro lado, en cuanto a los bienes objeto de apartación, establece el artículo 225 LDCG que el apartante podrá adjudicar al apartado cualquier bien o derecho en pago de la apartación, independientemente del valor de la misma".

En cuanto a los requisitos formales, decir que este negocio ha de ser otorgado en escritura pública. En caso contrario, el apartamiento no tendría eficacia⁴⁰, con independencia de la naturaleza mueble o inmueble de los bienes adjudicados, hará ineficaz la atribución y no producirá tampoco la pérdida de la condición de legitimario.

De la interpretación de los arts. 210 y 224, resulta claro que el apartamiento es un pacto entre apartante y apartado, que, consiguientemente, requiere un acuerdo de voluntades entre ambos. Esto quiere decir que no es el apartante quien adjudica unilateralmente cualesquiera bienes al legitimario apartado, produciendo tal adjudicación la exclusión de este. Así, es necesario que concorra, como en cualquier otro negocio bilateral, el acuerdo sobre la cosa y la causa del mismo, es decir, el apartante tiene que querer excluir, y el apartado ser excluido, estando ambos conformes con el o los bienes concretos a cambio de los que se producirá la exclusión⁴¹.

Todo ello es confirmado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 26 de mayo de 2010, cuando establece en su Fundamento Jurídico 1 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. Estaría caracterizado por las siguientes notas: 1.- Requerir un acuerdo de voluntades entre personas capaces y con plenas facultades dispositivas. 2.- Implicar una atribución actual de bienes en pago de la legítima que, si en ese momento se abriese la sucesión del apartante, tendría derecho a recibir el apartado. 3.- Tener carácter aleatorio⁴².

Consecuencias fiscales

Antes de exponer las consecuencias fiscales que se derivan del mencionado negocio de apartación, concretamente de cara al IRPF y al ISD, es necesario concretar la naturaleza *inter vivos* o *mortis causa* del mismo, ya que, en función de una u otra opción, el tratamiento fiscal variará totalmente.

En este sentido, la doctrina científica y jurisprudencial se encuentra dividida, pudiendo encontrarse opiniones y argumentos tanto a favor de la consideración de la apartación como un negocio *inter vivos*, como su consideración de negocio *mortis causa*, con las correspondientes consecuencias fiscales que ello supone, analizadas con mayor profundidad a continuación.

Naturaleza jurídica inter vivos y tributación por el IRPF

Inicialmente, el TSJ de Galicia, en relación con la naturaleza jurídico-tributaria de la institución aquí tratada, defendía la tesis por la que la consideraba como un negocio

⁴⁰ Así lo establece el artículo 211 LDCG, cuando dice que “los pactos sucesorios habrán de ser otorgados en escritura pública. En otro caso el pacto no producirá efecto alguno”.

⁴¹ Coordinadores: CORA GUERREIRO, J. M., ORDÓÑEZ ARMÁN, F. M., PEÓN RAMA, VI. J. *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*, vol. I. Colegio Notarial de Galicia, Consejo General del Notariado. LOIS PUENTE, J. M. Sección 4 “la apartación”, 2007, pp. 533 a 578.

⁴² STSJ de Galicia de 26 de mayo de 2010 [JUR 2010\329938].

jurídico *mortis causa* . De este modo, el Tribunal centraba su atención en los elementos subjetivos del pacto (esto es, el apartante y el apartado), asimilando la apartación a una adquisición *mortis causa* de realización anticipada⁴³.

Esta tendencia jurisprudencial cambia alrededor del año 2010, empezando a defender el TSJ de Galicia en sus Sentencias que la apartación es un negocio jurídico *inter vivos*. Como argumento para defender esa posición, el Tribunal recurría al hecho por el cual la apartación es un negocio en el que la transmisión efectiva de los bienes del apartante al apartado se produce antes del fallecimiento del apartante y, por tanto, antes de la apertura de la sucesión. De este modo, el Tribunal se centraba en el momento en que se producen los efectos del pacto, dejando en un segundo plano los elementos subjetivos en los que se centraba previamente. Así, dado que esa transmisión de bienes, como se ha apuntado anteriormente, se produce en vida de las partes del contrato, la calificación predominante habría de ser la de negocio jurídico *inter vivos*.

Por otro lado, en cuanto al IRPF, como consecuencia derivada de esa consideración de la apartación como un negocio *inter vivos*, se ha defendido⁴⁴ que el apartante no puede aprovecharse de la exención de gravamen de la ganancia patrimonial recogida en el art.33.3 b) de la LIRPF⁴⁵, ya que, como se ha dicho anteriormente, aunque se trata de un pacto sucesorio, la adjudicación de los bienes tiene lugar por un acto *inter vivos* y no a causa del fallecimiento del apartante, por lo que surgiría una posible ganancia o pérdida patrimonial.

Otra defensora de esta teoría es la Dirección General de Tributos (DGT), la cual ha defendido el carácter *inter vivos* de las adquisiciones producidas en virtud de la apartación en numerosas consultas.

Así, y tal y como se hace referencia en la STSJ de Galicia de 29 de octubre de 2014⁴⁶ en su Fundamento Jurídico 2, la DGT, en su “consulta vinculante de 10 de diciembre de 2008 (V2355/2008) se ha pronunciado en el sentido de que, aun cuando la apartación se trata de un 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. En la consulta vinculante V1854/2010, de 5 de agosto de 2010, la DGT dice que “la transmisión de las participaciones sociales a los descendientes -consecuencia del pacto de mejora suscrito-comporta, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una alteración en la composición en el respectivo patrimonio de cada uno de los adjudicantes que

⁴³ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. “Los pactos sucesorios del Derecho Civil de Galicia desde la perspectiva tributaria”, en *Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 2014, vol. 23, núm. 1, ISSN 1132-9947. Disponible en <http://www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/view/1648>

⁴⁴ Así ocurre, por ejemplo, en FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. “Los pactos sucesorios del Derecho Civil de Galicia desde la perspectiva tributaria”, en *Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 2014, vol. 23, núm. 1, ISSN 1132-9947. Disponible en <http://www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/view/1648>

⁴⁵El artículo 33.3 b) LIRPF versa del siguiente modo: “Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: (...) b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente”.

⁴⁶ STSJ de Galicia de 29 de octubre de 2014 [JUR 2015\29218].

ocasiona una variación en su valor, es decir, se produce una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales adjudicados en la mejora, tal como resulta de lo dispuesto en los artículos 33 a 37 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29)", doctrina que fue reiterada en la consulta posterior de fecha 6 de junio de 2011 (Consulta V1438/2011)⁴⁷.

Al respecto, se encuentra respaldado, además, por "la Audiencia Provincial de Pontevedra en su sentencias de 11 de febrero de 2011 y 12 de junio de 2009 , y en el Auto de 1 de octubre de 2009 , la apartación es un negocio jurídico *inter vivos* de disposición, sin perjuicio de su vocación reguladora de una situación post mortem, en virtud del cual el apartante adjudica al apartado la plena titularidad de los bienes objeto del mismo, de lo que se colige el inmediato y actual desplazamiento patrimonial de aquel a este, en consecuencia produce los efectos propios de todo negocio jurídico de disposición, de forma que el apartado adquiere la plena titularidad de los bienes y derechos adjudicados en pago de su legítima. (...) Lo expuesto nos permite afirmar que la aportación otorgada en escritura pública implica la transmisión simultánea de la propiedad a favor del apartado, pues lo pactado, como título de finalidad traslativa, se completa con la tradición, en la modalidad de *traditio instrumental* del art. 1.462.2 CC, con la consecuencia de que el apartado adquiere la propiedad inmediata de los bienes objeto de apartamiento"⁴⁸.

Naturaleza jurídica mortis causa y tributación por el ISD

Atendiendo al encaje de la figura de la apartación en la propia LDCG, se concluye fácilmente que ésta se configura como un pacto sucesorio, el cual constituye, por otro lado, una clara excepción a lo que disponen los arts. 813 y 816 CC⁴⁹, en los que se prohíbe que el causante prive a sus herederos forzosos de su legítima, así como toda renuncia o transacción sobre la legítima futura, respectivamente.

Desde esta perspectiva, y en contra de la teoría que afirma que la figura del apartamiento debe ser considerada *inter vivos* en virtud de lo dispuesto sobre el devengo del ISD en el artículo 24.1 LISD, no se puede obviar que la ubicación de dicha disposición se encuentra en el apartado que se ocupa de las adquisiciones *mortis causa*, y no en el apartado referente a las transmisiones lucrativas *inter vivos*, lo que denota que el legislador siempre ha querido asimilar los pactos sucesorios a las sucesiones y no a las donaciones⁵⁰.

⁴⁷ STSJ de Galicia de 29 de octubre de 2014 [JUR 2015\29218] en su Fundamento Jurídico Segundo.

⁴⁸ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. "Los pactos sucesorios del Derecho Civil de Galicia desde la perspectiva tributaria", en *Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 2014, vol. 23, núm. 1, ISSN 1132-9947. Disponible en <http://www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/view/1648>

⁴⁹ COLINA GAREA, R., "La partición de la Herencia en la Ley de Derecho Civil de Galicia. Especial referencia a los artículos 165 y 166 LDCG" en *Anuario da facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, 2000, núm. 4, ISSN: 1138-039X. Disponible en <http://hdl.handle.net/2183/2082>

⁵⁰ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. "Los pactos sucesorios del Derecho Civil de Galicia desde la perspectiva tributaria", en *Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 2014, vol. 23, núm. 1, ISSN 1132-9947. Disponible en <http://www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/view/1648>

Las consecuencias de la consideración de adquisiciones *mortis causa* a las derivadas del negocio de apartamento vendrían a excluir a las mismas de la tributación del IRPF, a favor de la tributación por el ISD. Y ello en virtud de la exención establecida en el artículo 33.3 b) LIRPF, según el cual, no existe ganancia patrimonial, así como del propio hecho imponible del ISD. En cuanto a este último aspecto, destacar el artículo 3 de la LISD, donde se establece que el hecho imponible está constituido, entre otros, por la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, concretando, por otro lado, el artículo 11 del RISD que tienen la consideración de títulos sucesorios a los efectos del ISD, entre otros, “1. Los contratos o pactos sucesorios”⁵¹. De otra mano, el artículo 6.4 de la LIRPF establece que no está sujeta al IRPF aquella renta que se encuentra sujeta al ISD. Como acabamos de exponer, los pactos sucesorios constituyen el hecho imponible del ISD, por lo que estarían exentos de la tributación por el IRPF, evitando así la doble imposición.

Todo esto viene ha venido a ser confirmado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, la cual, sin perjuicio del mantenimiento de las opiniones doctrinales expuestas anteriormente, resuelve este problema de determinación del tratamiento fiscal de la institución jurídica del apartamento..

Así pues, dicha Sentencia determina, en relación con la naturaleza de la apartación, 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 la apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del art. 33.3.b) de la LIRPF; de haberse querido excluir, el legislador bien podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física del contribuyente, al no hacerlo no es más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial”⁵².

Tras la publicación de la referida STS de 9 de febrero de 2016, el Tribunal Económico-Administrativo Central, adopta, asimismo, la misma posición en su resolución de 2 de marzo de 2016⁵³. Del mismo modo, la DGT modifica la posición que venía manteniendo en la Consulta de 16 de febrero de 2017, V0430-17, adaptándose a lo establecido en la referida STS.

⁵¹ ARTAMENDI GUTIÉRREZ, A., “Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio” en *Revista Actualidad Jurídica (Uría & Menéndez)*, 2016, núm. 42, pp. 63-70.

⁵² STS de 9 de febrero de 2016 [RJ 2016\1365]

⁵³ En concreto, establece el Tribunal que "a la alteración patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de las transmisiones realizadas mediante la institución de la apartación regulada en la Ley 2/2006, de 14 de junio de Derecho Civil de Galicia le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que se estima que en dichos supuestos no existe ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, por cuanto las características propias de este pacto sucesorio del derecho civil gallego permiten concluir que nos encontramos ante una adquisición *mortis causa*".

En conclusión, la figura de la apartación gallega es un negocio jurídico *mortis causa*, exento de tributar en el IRPF, tal como afirma Dña. Dulce, y como ratifica la STS de 9 de febrero de 2016 –entre otras-, por lo que ésta sólo tendrá que hacer frente a la obligación tributaria relacionada con el pago del ISD.

En esta misma línea, y en virtud del artículo 33.3 b) de la LIRPF, dado que la apartación se configura como un pacto sucesorio, y, por tanto, una transmisión lucrativa por causa de muerte (conocida tradicionalmente como plusvalía del muerto), se excluyen las ganancias o pérdidas patrimoniales que puedan ponerse de manifiesto en el transmitente por la transmisión de bienes y derechos a los herederos⁵⁴. Así, se considera que no existe ganancia o pérdida patrimonial. Por ello, pese a la existencia de una transmisión de bienes en vida del apartante, éste tampoco tendría que haber declarado dicha transmisión en su declaración del IRPF⁵⁵.

⁵⁴ ARESES TRONCOSO, M^a C., GOROSABEL REBOLLEDA, J. M^a, PÉREZ HUETE, J., *Fiscalidad Práctica 2016. IRPF, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones*, op. cit., p. 256.

⁵⁵ Así lo confirma la reiteradamente mencionada STS de 9 de febrero de 2016 [RJ 2016\1365] en su Fundamento Jurídico Cuarto: “Teniendo en cuenta ahora que el párrafo b) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas determina que “se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial (...) con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente”, y negando en el caso que nos ocupa la existencia de una adquisición por negocio jurídico *inter 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 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Regula el art. 33 de la LIRPF las ganancias y pérdidas patrimoniales, considerando el legislador que son ganancias o pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel. Es de observar que, a pesar de los términos en los que se pronuncia la ley, cualquier transmisión de un bien o derecho a título gratuito supone para quien lo transmite una pérdida económica, lo que indica que estamos ante una construcción fiscal que difiere de la realidad económica resultante, en esta construcción que realiza el legislador, ajena a la realidad económica, quiere dejar sentado que no son ni ganancia ni pérdida patrimonial del transmitente, art. 33.3.b), «las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente».”

7. ¿Podría Dña. Dulce heredar de su padre D. Carlos Daniel aun siendo apartada? En caso negativo, ¿qué ocurriría con la cuota vacante de Dña. Dulce?

VIII. APARTACIÓN Y SUCESIÓN TESTADA

Como ya se ha expuesto, la principal consecuencia derivada del negocio jurídico de apartación regulado en la LDCG, es la exclusión del apartado de su condición de legitimario, de manera irrevocable y extendida a su linaje. Ello no plantea más problemas desde el punto de vista sucesorio.

Sin embargo, la Ley omite la referencia al resto de derechos como sucesor -que no legitimario- respecto a la herencia del causante⁵⁶. Esto es, se plantea la duda de si el apartado, además de perder la condición de legitimario, pierde, asimismo, cualquier otro tipo de derechos con respecto al causante, como por ejemplo ocurre en este caso con razón de los derechos como heredero universal.

De nuevo, es posible encontrar posiciones doctrinales antagónicas, donde se defiende tanto la pérdida total de derechos sucesorios con respecto al causante, como la posibilidad de heredar una vez excluido el derecho a la legítima. Así, la cuestión radicará en interpretación de los preceptos de la LDCG.

En efecto, de una mano, hay autores como GARCÍA RUBIO, por ejemplo, quien defendió incluso que la exclusión de los derechos legitimarios que el apartamiento comporta puede significar que el apartado lo que sea de cualquier derecho sucesorio, estándole vedado, por ejemplo, promover el juicio de división de la herencia, o cualquier otro que derive no ya de la condición de legitimario, sino de la de mero sucesor⁵⁷.

De otra mano, autores como GUTIERREZ ALLER, hacen referencia al hecho de que la exclusión establecida en la LDCG, sólo hace referencia a la condición de legitimario, pero no a la de pariente del causante, concluyendo así que el apartado no cuenta como legitimario del causante, pero conserva la condición de pariente, por lo que: si la sucesión es voluntaria (testamento o contrato de mejora), solo puede participar en la herencia o como heredero designado por el causante o como mejorado por este, si es descendiente de él⁵⁸.

Es esta última posición la que se defiende en este trabajo, bajo los argumentos siguientes:

Por un lado, la Ley solo habla de legítima. En primer lugar, si se atiende la LDCG, en concreto al artículo 224, es posible observar que únicamente se hace referencia a la

⁵⁷ CORA GUERREIRO, J. M., ORDÓÑEZ ARMÁN, F. M., PEÓN RAMA, VI. J. *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*, vol. I, op. cit., Sección 4 “de la apartación” por LOIS PUENTE, J. M. Pp. 533 a 578, 2007.

⁵⁸ GUTIÉRREZ ALLER, V. *Régime económico-familiar e sucesorio na Lei de Dereito Civil de Galicia*. Ir Indo Edicións, Vigo, 1997, pp. 90 – 97.

exclusión de la condición de legitimario: “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, dado que nada se dice sobre la condición de mero sucesor, se puede interpretar, a contrario sensu, que de lo único que se le priva es de la legítima, y no de la condición de sucesor con todo lo que ello acarrea.

Ello sin perjuicio de que, dado que la Ley habla de condición de legitimario, se entiende que el apartado, al carecer de dicha condición, queda excluido asimismo de los derechos que corresponden únicamente a los legitimarios, como son las acciones que protegen la legítima: de suplemento, de impugnación de donaciones, etc.

Por otro lado, es de necesaria mención el contenido del artículo 226 de la LDCG. Éste regula la posibilidad de convenir válidamente que “el legitimario quede excluido no sólo de la condición de heredero forzoso, sino también del llamamiento intestado”.

De nuevo, vuelve a omitir la Ley los supuestos de sucesión testada en los que el causante, de manera voluntaria, instituyese heredero al apartado, sin perjuicio de la exclusión de la legítima del mismo.

De ello se desprende que el legislador no ha querido privar al apartado de la posibilidad de recibir en herencia lo que el propio testador dispusiese. Se entiende que si hubiese querido excluir esta posibilidad, así lo hubiese especificado, del mismo modo que se pronuncia sobre la sucesión intestada. Por lo que, si hubiese querido hacer referencia a las consecuencias de la apartación en la sucesión testada, así lo hubiese dispuesto.

Como consecuencia de todo ello, al no prever la LDCG ninguna consecuencia para el caso de disposiciones testamentarias de contenido patrimonial realizadas por el apartante a favor del apartado, cabe considerar que las disposiciones realizadas con anterioridad al negocio de apartación que se refieran a la legítima del apartado, pierden su eficacia, pero se mantiene la de aquellas que no se refieran a la misma, así como la de todas las atribuciones patrimoniales realizadas en testamento de fecha posterior a la apartación⁵⁹.

En conclusión, aplicando todo lo visto anteriormente al presente caso, cabe concluir lo siguiente: La LDCG, omite la mención a las consecuencias que pueda tener la sucesión testada a favor del apartado, refiriéndose solamente a la pérdida de condición de legitimario. En consecuencia, se entiende que ello no implica la pérdida de todos los derechos para con la herencia del causante, siempre que no estén relacionados con la legítima.

De este modo, se ha de tener en cuenta que la fecha del otorgamiento del testamento por parte del aquí causante D. Carlos Daniel, en el que nombra a todos sus hijos herederos universales, es anterior al negocio jurídico de apartación celebrado entre D. Carlos Daniel y su hija Dña. Dulce. En consecuencia, las disposiciones testamentarias recogidas en el testamento otorgado ante Notario, solo se verán afectadas en cuanto que en el reparto de la herencia se excluirá a Dña. Dulce del abono de su legítima, pero, en el caso de que, tras cubrir la legítima del resto de herederos, hubiese patrimonio sobrante, éste deberá dividirse entre todos los herederos universales, incluyéndose para

⁵⁹ BUSTO LAGO, J. M., ÁLVAREZ LATA, N., PEÑA LÓPEZ, F. *Curso de Derecho Civil de Galicia*. Atelier. 2015, p. 420.

ese supuesto a Dña. Dulce. En ese caso, Dña. Dulce ostentaría el derecho a heredar a partes iguales junto con sus hermanos, dado que no pierde su condición de sucesora, pudiendo recibir la herencia correspondiente por llamamiento testamentario.

8. *¿Qué ocurriría con los fondos de la cuenta corriente con titularidad indistinta de Dña. Dulce y su padre?, ¿se ha de dar razón a ésta o a sus hermanos?*

IX. HERENCIA Y TITULARIDAD INDISTINTA DE CUENTA CORRIENTE

Contrato de cuenta corriente

El contrato de cuenta corriente, sin ánimo de exhaustividad, es un contrato bancario por el cual se produce la puesta en funcionamiento de un soporte contable conformado por la propia cuenta, donde se registran diversas operaciones que suelen comprender la realización por el banco de ciertos actos de gestión a favor del cliente (el denominado servicio de caja)⁶⁰.

Pues bien, en las cuentas pueden producirse fenómenos de titularidad múltiple o compartida, si son abiertas a nombre de dos o más personas. En estos supuestos, la disponibilidad puede ser solidaria, y es ahí cuando se denominan cuentas indistintas, las cuales suponen que cualquier titular pueda hacer disposiciones sin contar con los demás cotitulares⁶¹.

Así lo confirma la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 1995⁶² en su Fundamento Jurídico Tercero, donde el TS afirma que “el contrato de cuenta corriente es en el Derecho español una figura atípica que encuentra su singularidad o elemento causal, desde el punto de vista de los titulares de la cuenta, en el llamado "Servicio de Caja" , encuadrable en nuestro Derecho dentro del marco general del contrato de comisión; el Banco en cuanto mandatario ejecuta las instrucciones del cliente (abonos, cargos...) y como contraprestación recibe unas determinadas comisiones, asumiendo la responsabilidad propia de un comisionista”.

En relación con lo anterior, afirma la misma sentencia que “la cuenta corriente bancaria expresa siempre una disponibilidad de fondos a favor de los titulares de la misma contra el Banco que los retiene”.

Propiedad de los fondos

Ahora bien, el problema del presente caso surge en relación a la referida titularidad indistinta de la cuenta y, por consiguiente, a la propiedad de los fondos existentes en la misma.

En este sentido, existe una jurisprudencia consolidada que resuelve esa problemática.

Antes de pasar a analizarla, es necesario hacer mención a la presunción de titularidad existente en nuestro ordenamiento, por la cual se presume, salvo prueba en contrario, que para los casos en que existan varios cotitulares, corresponde a cada uno la titularidad en la correspondiente proporción. Esto es, si existen dos cotitulares, la

⁶⁰ SANCHEZ CALERO, F., SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J. *Instituciones de Derecho Mercantil*, op. cit., pp. 420 y 421.

⁶¹ SANCHEZ CALERO, F., SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J. *Instituciones de Derecho Mercantil*, op. cit., P. 419.

⁶² STS de 19 de diciembre de 1995 [RJ 1995\9425]

titularidad será del 50 y 50 % para cada uno; en el caso de ser tres los cotitulares, la proporción sería de un tercio para cada uno, y así sucesivamente.

No obstante la presunción anterior, la tendencia jurisprudencial que aquí se reseñará, establece que el simple hecho de ostentar la titularidad indistinta en una cuenta bancaria, no supone en todos los casos la titularidad de los fondos depositados en la misma.

Así se establece en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2015⁶³ cuando afirma que “el dinero depositado en cuentas indistintas no implica la propiedad de todos sus titulares, en la medida en que el puede responder a la mera atribución a favor de alguno de los titulares de facultades dispositivas de lo depositado ejercitables frente al banco depositante”.

Ello quiere decir que la mera titularidad indistinta no implica automáticamente la consideración de titular de los fondos, sino que se trata de una circunstancia más bien operativa para la dinámica del contrato⁶⁴, esto es, supone una serie de facultades frente al Banco de que se trate, con respecto a ese dinero que conforman los fondos de la cuenta. Ello viene a ser confirmado, de nuevo, por la STS de 19 de diciembre de 1995⁶⁵: “el mero hecho de apertura de una cuenta corriente bancaria, en forma indistinta, a nombre de dos (o más) personas, como norma general lo único, que comporta "prima facie", (...), es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del 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 (...)”.

Para resolver las cuestiones controvertidas que se deriven de este tipo de titularidad en cuentas corrientes, habrá que acudir a la prueba. Así, para defender la propiedad de los fondos, habrá que recurrir a las pruebas de las que se obre en poder para acreditar que, efectivamente, los fondos de la cuenta pertenecían también a ese titular.

En este sentido, uno de los criterios a los que hace referencia la jurisprudencia es la originaria pertenencia de los fondos. Dicho lo cual, se considera que no ha de ser el único criterio a seguir⁶⁶, debiendo tenerse en cuenta, del mismo modo, cuestiones como las relaciones internas producidas con respecto a los fondos en cuestión. Ello permitirá decretar, como afirma la STS de 19 de diciembre de 1995⁶⁷, la exclusión y ajenidad de quien sólo figura como titular bancario y no demostró tener participación personal y directa en la propiedad del dinero depositado.

En vista a las pruebas practicadas, posteriormente resolverá el Tribunal sobre la condición de propietarios o no de los titulares indistintos, tal y como dice la misma Sentencia, “los depósitos indistintos no presuponen comunidad de dominio, sobre los

⁶³ STSJ de Galicia de 22 de abril de 2015 [JUR 2015\126686], FJ 4.

⁶⁴ STS de 19 de diciembre de 1995 [RJ 1995\9425], FJ 3.

⁶⁵ STS de 19 de diciembre de 1995 [RJ 1995\9425], FJ 3.

⁶⁶En este sentido, establece la STS de 5 de julio de 1999 [RJ 1999\5966], FJ 3: “Ciertamente es que la procedencia de los fondos no puede servir como único indicio que permita afirmar la titularidad de los fondos depositados en las cuentas bancarias, y ni siquiera unido a la no disposición de esos fondos por quienes figuran como titulares, pues la apertura de una cuenta bancaria con fondos que procedan de una cuenta anterior de titular exclusiva de uno de ellos, puede obedecer a un "animus donandi" de parte de esos fondos a favor de las personas que con las que se va a compartir esa titularidad”.

⁶⁷ STS de 19 de diciembre de 1995 [RJ 1995\9425], FJ 3.

objetos depositados, debiendo estarse a lo que resuelvan los Tribunales sobre la propiedad de ellos”.

En virtud de todo ello, se puede afirmar que, a excepción de algún caso en el que realmente se llegue a reflejar otra intención o finalidad y así lo aprecie el Tribunal “a quo”, no es válida la atribución de la propiedad de los fondos por la mera cotitularidad indistinta en una cuenta corriente.

En conclusión, en el presente caso, los fondos de la cuenta corriente procedían exclusivamente a las cantidades de la pensión de jubilación del aquí causante D. Carlos Daniel, siendo los únicos movimientos algunas retiradas de efectivo realizadas por él mismo. Además, Dña. Dulce no alega ningún otro tipo de prueba al respecto más que la alegación de su condición de cotitular y, consecuentemente, de propietaria.

Por ello, no es posible concluir que a Dña. Dulce le corresponda el 50% del dinero por el único hecho de aparecer como titular indistinta de la misma. De este modo, los fondos de la cuenta corriente cuyos titulares eran el aquí causante D. Carlos Daniel y su hija Dña. Dulce, han de ser añadidos de manera íntegra al caudal hereditario, tal y como defienden los hermanos de Dña. Dulce⁶⁸.

⁶⁸ Conclusión que, por otro lado, es la misma a la que llega el TSJ de Galicia de 9 de marzo de 2017, [JUR 2017\96764] en su fundamento Jurídico Primero, en un caso muy similar al presente: “(...)en el caso de la cuenta en la entidad Caixa Rural Galega se pudo determinar que los únicos movimientos tenían su origen en los ingresos provenientes del cobro de la pensión de viudedad , desvirtuando así la presunción de cotitularidad al 50% (...)”.

X. CONCLUSIONES FINALES

COLACIÓN

En el caso a resolver, existe un causante, D. Carlos Daniel, que fallece habiendo otorgado testamento en el que nombra herederos universales por partes iguales a su hijo D. Teodoro y a sus tres hijas Dña. Victoria, Dña. Carolina y Dña. Dulce, reconociéndose, asimismo, la legítima en usufructo a su cónyuge viuda,

Antes de profundizar en el análisis jurídico de la primera cuestión planteada, es necesario recordar los hechos proporcionados en el presente caso, referentes a la donación de una finca que tuvo lugar en el año 2014 a favor de D. Teodoro, hijo del aquí causante D. Carlos Daniel, fallecido en el año 2016. Ese bien tenía, en el momento en que se produjo la donación, un valor de 63.540 €, mientras que el actual es de 234.596 €, sin contar los 125.634 € correspondientes al chalet en construcción a cargo de D. Teodoro.

Pues bien, la cuestión controvertida aquí hace referencia a la existencia o no, por parte de D. Teodoro, de la obligación de incluir en el inventario de la comunidad hereditaria la finca donada por su padre.

Para resolverla, ha sido necesario acudir a lo dispuesto en nuestro ordenamiento jurídico para la colación. En concreto, y pese a que el causante ostenta la vecindad civil gallega, la norma aplicable al caso es el Código Civil. Ello es consecuencia de la falta de regulación en la Ley de Derecho Civil de Galicia de la figura de la colación, por lo que, tal y como se deriva del artículo 3.1 de la LDCG, habrá de aplicarse de manera supletoria el derecho común.

De este modo, es necesario acudir a los artículos 1035 y siguientes del Código Civil, donde, en lo que aquí interesa, se define a la mencionada institución jurídica, al mismo tiempo que se establecen los requisitos necesarios para que surja la obligación de colacionar, cuestión esta última clave para la resolución del caso.

Atendiendo a dicha regulación, se observa que para que surja la obligación por parte de D. Teodoro de colacionar lo donado por su padre D. Carlos Daniel, es necesario, en primer lugar, que el donatario ostente la condición de legitimario y, a su vez, éste concurra a la herencia con más de su misma condición. En segundo lugar, se requiere que se haya producido efectivamente una transmisión lucrativa *inter vivos*, esto es, en vida del causante. En tercer lugar, se establece el requisito negativo referente a la no existencia de disposiciones testamentarias que prohíban que la donación de que se trate pueda ser objeto de colación. Por último, el bien objeto de colación debe ser colacionable, en el sentido de que no debe poder encuadrarse en ninguno de los supuestos de los artículos 1041 y 1042 CC, donde se regulan los bienes excluidos de la obligación que se está analizando, como son los gastos de alimentos, educación, curación de enfermedades, aunque sean extraordinarias, aprendizaje, equipo ordinario, ni los regalos de costumbre, o los gastos realizados por los padres y ascendientes para cubrir las necesidades especiales de sus hijos o descendientes con discapacidad.

Mención especial merece el requisito relativo a la inexistencia de dispensa de colación, ya que nada se dice de ello al respecto. Por esta razón, al omitirse esta cuestión en el presente caso, la cual condicionaría totalmente lo aquí analizado, se considera que en el testamento de D. Carlos Daniel, no se dispuso nada al respecto, dado que, en relación con su especial importancia, así se hubiese especificado en los hechos del caso.

Por todo ello, se puede estimar que se cumple en el presente caso todos los requisitos necesarios, de modo que, respondiendo a la pregunta realizada por las legitimarias Dña. Victoria, Dña. Carolina y Dña. Dulce, se puede concluir diciendo que ha surgido para D. Teodoro la obligación de proceder a colacionar la mencionada finca objeto de donación. Ahora bien, que se cumplan estos requisitos y surja, como consecuencia de ello, la obligación de colacionar, no quiere decir que, tal y como preguntan las hermanas de D. Teodoro, se deba incluir en la masa hereditaria el propio bien donado. En este sentido, el CC establece que lo que ha de ser objeto de colación no es el bien en sí mismo, sino únicamente su valor. En cuanto a esta última mención, establece el CC que ha de tomarse en consideración el valor del bien en el momento de evaluación de los bienes hereditarios, sin tenerse en cuenta las consecuencias económicas del aumento o deterioro físico posterior a la donación, ni su pérdida total, casual o culpable, ya que ello será a cargo del donatario, en este caso de D. Teodoro.

Por todo ello, D. Teodoro no ha de incluir en la masa hereditaria la finca donada por su progenitor D. Carlos Daniel, sino que solamente tendrá la obligación de colacionar los 234.596 € correspondientes al valor de la misma, a efectos del cálculo de legítima y de partición de la herencia, de modo que D. Teodoro recibirá de menos en la herencia en proporción a lo ya recibido en vida por su padre.

DECLARACION DE DONACION COMO GANANCIA PATRIMONIAL

En la segunda cuestión controvertida, se dice que D. Carlos Daniel, a consecuencia de la donación mencionada anteriormente, no reflejó ninguna ganancia patrimonial en su declaración de la renta, dado que consideraba que dicha transmisión no comportaba una ganancia patrimonial, sino todo lo contrario.

Pues bien, dicho razonamiento es totalmente erróneo, dado que esa transmisión lucrativa *inter vivos* ha supuesto una alteración en el patrimonio del causante que se encuadra en la definición de ganancia y pérdida patrimonial que se recoge en el artículo 33.1 de la LIRPF.

Así, todas las alteraciones en el valor del patrimonio de una persona derivadas de un cambio en la composición del mismo que no se califiquen como rendimientos, han de tributar como ganancias o pérdidas patrimoniales según las reglas establecidas por la LIRPF. En este sentido, es claro que una transmisión lucrativa *inter vivos*, como es el caso de la llevada a cabo por D. Carlos Daniel a favor de su hijo D. Teodoro, ha supuesto una alteración en la composición y valor del patrimonio del donatario, la cual no es calificable como rendimiento. Ello se puede afirmar por el hecho de que esa donación ha supuesto la salida de la finca objeto de la misma del patrimonio de D. Carlos Daniel y, por consiguiente, la disminución del valor del patrimonio en correspondencia con el precio de la finca. Desde esta perspectiva, se podría pensar que, tal y como afirma D. Carlos Daniel, esta transmisión lucrativa *inter vivos* no puede suponer una ganancia patrimonial, sino todo lo contrario, esto es, una pérdida patrimonial. Ahora bien, sin perjuicio de la lógica de dicho razonamiento, la realidad es que la LIRPF excluye de la consideración de pérdidas patrimoniales a aquellas generadas por las transmisiones lucrativas o liberalidades.

Además, esta donación tampoco se encuentra incluida en ninguno de los supuestos que recoge la LIRPF por los que la alteración patrimonial no se considera ganancia, ni en los supuestos exentos ya analizados.

Por todo ello, se puede concluir diciendo que D. Carlos, no ha actuado de forma correcta al no declarar ninguna ganancia patrimonial por la donación de la finca a favor de su hijo D. Teodoro, sino que debió hacer frente a su obligación de declarar esa transmisión reflejándolo así en su declaración de la renta como la ganancia patrimonial que supuso.

PRESUNCIÓN DE DESAFECTACIÓN POR CESE DE ACTIVIDAD

La tercera cuestión hace referencia a la presunción de desafectación tácita por cese de actividad, esto es, a que se estime que D. Carlos Daniel, dado que en el momento de transmisión del terreno estaba en situación de jubilación, había cesado en su actividad y, por consiguiente, los terrenos referidos se considerarían desafectos.

Para la resolución de esta cuestión, ha sido necesario respaldarse, sobre todo, en la doctrina jurisprudencial, ya que en la actual LIRPF no se hace mención específica al cese en la actividad y su influencia en la desafectación como ocurría en la versión antigua. En su lugar, en la vigente LIRPF, la presunción que se regula es aquella por la cual se considera que no ha llegado a tener lugar la afectación de un elemento patrimonial si se enajena antes de transcurridos tres años, lo cual es totalmente diferente a la presunción de desafectación, en la que el bien de que se trate estaría ya afecto a la actividad económica.

De esta manera, varias Sentencias del Tribunal Supremo establecen que la jubilación no lleva siempre consigo el cese en la actividad desarrollada por el sujeto, sino que es posible que, pese a estar en situación de jubilación, continúe en el desarrollo de su actividad económica, por lo que, al fin y al cabo, se tratará de una cuestión probatoria y de análisis de las características y condición del sujeto pasivo.

Esta conclusión es, precisamente, a la que se llega en el presente caso, considerando que no puede actuar en el presente caso la presunción de desafectación tácita para el cese de actividad alegadas por los herederos de D. Carlos Daniel. Se estima que éste, aun hallándose en situación de jubilación desde el 30 de junio de 2014, procedió a la enajenación de los mencionados terrenos en el año 2015 en desarrollo de su actividad de promoción inmobiliaria, tal y como afirma la Inspección, por lo que nunca llegó a cesar en su actividad y los terrenos no pueden considerarse desafectos.

CALIFICACIÓN DE RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y VINCULACIÓN CON MERCANTILES

En cuanto a la cuarta pregunta planteada, hay que tener en consideración los siguientes hechos: se produce una regularización tributaria en relación con unas rentas obtenidas por D. Carlos Daniel en el año 2015 derivadas de la venta de unos terrenos que la Inspección cree afectos a su actividad de promoción inmobiliaria, por lo cual deberían ser calificados como rendimientos de actividades económicas.

Pues bien, habiendo hecho las consideraciones al respecto de la consideración de la continuación de D. Carlos Daniel en su actividad de promoción inmobiliaria y, por tanto, la no aplicación de la presunción de desafectación tácita, hay que analizar la procedencia o no de la calificación de esas rentas como rendimientos de actividades económicas.

En este caso, es procedente la calificación de las mencionadas rentas como rendimientos de actividades económicas, ya que encaja en la definición que se da a las mismas en la LIRPF, según la cual corresponde dicha calificación a los rendimientos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, cuyo fin es la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios. Los terrenos objeto de venta se considera que estaban afectos a la actividad económica de promoción inmobiliaria realizada por D. Carlos Daniel, dado que se considera que el mismo nunca llegó a cesar en su actividad y tal y como requiere la LIRPF y teniendo siempre presente el tipo de actividad económica desarrollada, son necesarios para la obtención de los rendimientos. Esta argumentación se ve respaldada, además, por la vinculación continuada, habitual y simultánea que mantenía el causante con las dos sociedades mercantiles CarDe S.A. y Construcciones Gora S.A., las cuales tenían como objeto social la promoción y construcción inmobiliaria, siendo D. Carlos Daniel en el momento de la venta el accionista mayoritario de las mismas.

En virtud de todo ello, y en respuesta a la pregunta planteada, ha de darse la razón a la Inspección tributaria, considerando que las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de la finca llevada a cabo por D. Carlos Daniel, sí han de ser calificadas como rendimientos de actividades económicas por derivar de la transmisión de un bien afecto a la actividad económica de promoción inmobiliaria, y reforzado esto por la vinculación mantenida por el causante con las referidas sociedades mercantiles.

APLICACIÓN DE COEFICIENTES REDUCTORES DE ABATIMIENTO

La siguiente problemática está relacionada con los denominados coeficientes reductores de abatimiento. En relación con los mismos, alegan los herederos que éstos fueron adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994b y que el inmueble no estaba afecto a la actividad económica por hallarse el causante en situación de jubilación. La Inspección, como contraargumento, alega que, puesto que el elemento patrimonial transmitido, como ya se ha mencionado, derivaba de la actividad de promoción inmobiliaria llevada a cabo por D. Carlos Daniel y, por tanto, estaba afecto a la misma y no se le podrían aplicar los coeficientes de abatimiento.

Al respecto, hay que decir que los coeficientes reductores de abatimiento se regulan en la Disposición transitoria 9ª de la LIRPF, en la cual se establece que para la aplicación de los mismos es necesario, en primer lugar, que sean bienes adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994 y, en segundo lugar, que se trate de bienes no afectos a una actividad económica.

Por ello, se observa que en el presente caso, se cumple el requisito temporal, por cuanto los bienes fueron adquiridos por D. Carlos Daniel antes del 31 de diciembre de 1994. En cambio, no se cumple el otro requisito necesario, dado que se ha venido considerando que la finca transmitida se hallaba, efectivamente, afecta a la actividad económica de promoción inmobiliaria a la que se dedicaba el causante, en la cual no llegó a cesar.

Además, aun llegando a estimarse que el causante había cesado en su actividad como consecuencia de su jubilación, a los solos efectos de la aplicación de los coeficientes analizados, se considera que no ha habido desafectación cuando no transcurren, al menos, tres años desde la desafectación. Así, si se considerase que la desafectación se produjo con la jubilación de D. Carlos Daniel el 30 de junio de 2014, y teniendo lugar

su transmisión en el año 2015, se comprueba que tampoco han transcurrido los tres años requeridos por la Ley para considerarse desafectos.

En conclusión, los coeficientes reductores de abatimiento regulados en la LIRPF, no son de aplicación al presente caso, debiendo haber incluido D. Carlos Daniel en su declaración de la renta las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta del inmueble referido, tal y como afirma la Inspección.

APARTACIÓN EXENTA DE TRIBUTACIÓN IRPF. NO HAY PLUSVALÍA DEL MUERTO

En cuanto a los hechos, se nos dice que el 12 de enero de 2015, D. Carlos Daniel y su hija Dña. Dulce, celebraron en escritura pública un negocio de apartación por el que se transmitía a Dña. Dulce un inmueble privativo del causante. En virtud de ello, la Administración argumenta que tiene lugar una ganancia patrimonial lucrativa *inter vivos*, mientras que Dña. Dulce considera que ha de tributar por el ISD.

En concreto, en el presente caso se pregunta, en primer lugar, si se trata de un negocio jurídico *mortis causa* exento de tributar por el IRPF, tal y como afirma Dña. Dulce y, además, si existiría ganancia patrimonial para D. Carlos Daniel.

La apartación es una institución jurídica poco convencional regulada en la LDCG, cuya naturaleza jurídica *inter vivos* o *mortis causa* ha sido objeto de debate doctrinal y contradicciones jurisprudenciales ya analizadas en profundidad. Pero todo ello viene a ser resuelto por la ya analizada Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, en virtud de la cual se puede concluir diciendo que, esta figura es un pacto sucesorio, y como tal, su naturaleza es *mortis causa*, produciéndose en este caso una transmisión lucrativa *mortis causa*, excluida, por tanto, de tributación por el IRPF, al caer dentro de la exención regulada en el artículo 33.3 b) LIRPF. En su lugar, su tributación corresponderá al adquirente de los elementos patrimoniales objeto de apartación por el ISD. De esta manera, se elimina la obligación por parte del transmitente de tributar por las ganancias o pérdidas derivadas de la transmisión (esto es, no hay plusvalía del muerto).

LA APARTACION EN LA SUCESIÓN TESTADA

En el presente caso, D. Carlos Daniel otorgó testamento en el año 2011 donde nombra herederos universales a sus cuatro hijos y reconoce la legítima en usufructo correspondiente a su cónyuge viuda. Más tarde, en el año 2015, se celebra el referido negocio de apartación con su hija Dña. Dulce. Tras la muerte de D. Carlos Daniel, sin que hubiese modificado el testamento, se sigue reconociendo a Dña. Dulce como heredera universal a partes iguales con sus hermanos.

Como se ha expuesto, la apartación supone la renuncia de la condición de legitimario, por el apartado y su linaje, a cambio de una atribución en vida del causante. Pues bien, la cuestión planteada está relacionada con la posibilidad o imposibilidad de Dña. Dulce de heredar bajo su condición de heredera universal, aun habiendo sido apartada y, consecuentemente, excluida de su condición de legitimaria.

La problemática surge a raíz de la omisión en la LDCG de la mención relativa a las consecuencias que para el apartado tendrían las disposiciones testamentarias en las que, pese al negocio de apartación, se reconozcan derechos sucesorios a favor del apartado.

Respondiendo a esta cuestión, se considera aquí que de la misma manera que la omisión de la LDCG es el origen y la clave de la problemática, también lo es de su solución. Así, se estima que dado que la LDCG nada dice sobre este tema, y teniendo en cuenta que sí procede a la exclusión expresa de la condición de legitimario o de la de sucesor abintestato si así se pactase, aunque el apartado quede fuera de la condición de legitimario –con todo lo que ello conlleva- no tiene por qué hacerlo también del resto de derechos sucesorios derivados de la sucesión testada.

Por ello, pese a ser el negocio de apartación posterior al testamento, las disposiciones testamentarias en él contenidas han de ser respetadas, siempre y cuando ello no suponga la recuperación de Dña. Dulce de su condición de legitimaria, teniendo derecho a heredar pese a haber sido apartada. Ello, se reitera, siempre que exista un sobrante del patrimonio del causante tras haber satisfecho las legítimas correspondientes al resto de legitimarios, el cual se repartirá entre todos, incluida Dña. Dulce.

TITULARIDAD DE LOS FONDOS DE LA CUENTA CORRIENTE

Dña. Dulce aparece como titular indistinta en una cuenta corriente junto con su padre D. Carlos Daniel. De ello se deriva una controversia relativa a la titularidad de los fondos contenidos en la referida cuenta corriente: de una mano, Dña. Dulce afirma que es la propietaria de la mitad de los fondos de la cuenta corriente, dado que tiene la condición de cotitular de la misma; de otra mano, sus hermanos alegan que la totalidad de los fondos han de ser incorporados íntegramente al caudal hereditario, ya que corresponden a la pensión de jubilación de su padre y, en consecuencia, son propiedad únicamente de D. Carlos Daniel.

Pues bien, en este caso ha de darse la razón a los hermanos de Dña. Dulce, dado que es doctrina jurisprudencial consolidada que la titularidad de la cuenta corriente no supone automáticamente y en todos los casos la propiedad de los fondos en ella contenidos, sino que lo que da derecho es ciertas facultades dispositivas, por lo que habrá de estarse a los movimientos y relaciones internas de la cuenta para determinar quien ostenta realmente la propiedad de los fondos.

En este caso en concreto, se dice que las cantidades expresadas en la cuenta corriente, provenían únicamente de la pensión de jubilación de D. Carlos Daniel, siendo, además, los únicos movimientos que constan algunas retiradas de efectivo realizadas asimismo por el causante.

Por ello, la totalidad de los fondos ha de incluirse en la masa hereditaria, y no solamente el 50% de los mismos como afirmaba Dña. Dulce, al considerarse que la propiedad de los mismos le correspondía plenamente y en su totalidad a D. Carlos Daniel.

BIBLIOGRAFÍA

MANUALES

ARESES TRONCOSO, M^a C., GOROSABEL REBOLLEDA, J. M^a, PÉREZ HUETE, J., *Fiscalidad Práctica 2016. IRPF, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones*. Lex Nova. Thomson Reuters Aranzadi. 2016.

ARGENTE ÁLVAREZ, J.; ARGENTE LINARES, E.; ARVERAS ALONSO, C.; MÁRQUEZ RABANAL, A.; MELLADO BENAVENTE, F. M. (Coordinador); RODRÍGUEZ VEGAZO, A. *Consultas a la DGT, Doctrina comentada sobre IVA, Renta y Sociedades*. CISS grupo Wolters Kluwer, 2011.

BELLIDO LAGE, M.; VILLANUEVA VIGUER, Á. *Supuestos Prácticos de Tributación. IRPF, IVA e ISS*. Tecnos, 2014.

BUSTO LAGO, J. M., ÁLVAREZ LATA, N., PEÑA LÓPEZ, F. *Curso de Derecho Civil de Galicia*. Atelier. 2015.

CALVO VÉRGUEZ, J. *La Tributación de las Ganancias Patrimoniales en el IRPF*. Thomson Reuters Aranzadi, 2012.

CORA GUERREIRO, J. M., ORDÓÑEZ ARMÁN, F. M., PEÓN RAMA, VI. J. – Coordinadores- *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*, vol. I. Colegio Notarial de Galicia, Consejo General del Notariado. LOIS PUENTE, J. M. Sección 4 de la apartación.

GUTIÉRREZ ALLER, V. *Réxime económico-familiar e sucesorio na Lei de Dereito Civil de Galicia*. Ir Indo Edicións, Vigo, 1997.

FERNÁNDEZ HIERRO, J. M. *La Partición*. Comares. Granada, 2009.

GÓMEZ TABOADA, J. *Practicum Sucesiones*. Thomson Reuters. Aranzadi. 2016.

LACRUZ BERDEJO, J. L., FRANCISCO DE ASÍS SANCHO REBULLIDA, F. de A., LUNA SERRANO, A., DELGADO ECHEVERRÍA, J., RIVERO HERNÁNDEZ, F., RAMS ALBESA, J. *Elementos de Derecho civil V. Sucesiones*. Dykinson, 2009.

LORA-TAMAYO RODRÍGUEZ, I. *Casos Prácticos. Derecho de Sucesiones (adaptados al programa de Notarías)*. Consejo General del Notariado. Memento Experto. Francis Lefebvre. Madrid, 2015

PARDO GATO J. R. *Derecho Civil de Galicia (Código Civil / Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia)*. Andavira Editora, 2014.

SANCHEZ CALERO, F. *Instituciones de Derecho Mercantil*, tomo II. Thomson Reuters Aranzadi, 2015.

ARTÍCULOS

ARTAMENDI GUTIÉRREZ, A., “Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio” en *Revista Actualidad Jurídica (Uría & Menéndez)*, 2016, núm. 42, pp. 63-70.

BELLO JANEIRO, D. “Presente y futuro del derecho civil de Galicia” en *Anuario da Facultade de Dereito*, 2005, núm. 9, ISSN: 1138-039X. Disponible en <http://hdl.handle.net/2183/2349>

COLINA GAREA, R., “La partición de la Herencia en la Ley de Derecho Civil de Galicia. Especial referencia a los artículos 165 y 166 LDCG” en *Anuario da facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, 2000, núm. 4, ISSN: 1138-039X. Disponible en <http://hdl.handle.net/2183/2082>

GARCÍA GARRIDO, J. “Consideraciones sobre patrimonio familiar en la Ley Civil gallega” en *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, 2008, 12: 347-357. ISSN: 1138-039X. Disponible en <http://hdl.handle.net/2183/7452>

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. “Los pactos sucesorios del Derecho Civil de Galicia desde la perspectiva tributaria”, en *Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 2014, vol. 23, núm. 1, ISSN 1132-9947. Disponible en <http://www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/view/1648>

PÁGINAS WEB

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2016/Ayuda_Modelo_100/8_Cumplimentacion_IRPF_II_/8_2_Ganancias_y_perdidas_patrimoniales/8_2_2_Reglas_generales_de_calculo/8_2_2_2_Regimen_transitorio_de_las_ganancias_derivadas/8_2_2_2_Regimen_transitorio_de_las_ganancias_derivadas.html

LEGISLACIÓN

LIRPF: 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

RIRPF: 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.

CC: Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

LDCG: Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia.

LISD: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

RISD: Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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

LEC: Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

LGSS: Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social

JURISPRUDENCIA

Tribunal Supremo

STS de 19 de julio de 1982 [RJ 1982\4256]
STS de 17 de marzo de 1989 [RJ 1989\2161]
STS 17 de diciembre de 1992 [RJ 1992\10696]
STS de 19 de diciembre de 1995 [RJ 1995\9425]
STS de 5 de julio de 1999 [RJ 1999\5966]
STS de 22 de febrero de 2006 [RJ 2006\900]
STS de 18 de marzo de 2010 [RJ 2010/2584]
STS de 9 de febrero de 2016 [RJ 2016\1365]
STS de 14 de noviembre de 2016 [RJ 2016\5815]

Tribunal Superior de Justicia

STSJ de Galicia de 26 de mayo de 2010 [JUR 2010\329938]
STSJ de Castilla y León, de 7 de octubre de 2016 [JUR 2016\260085]
STSJ de Galicia de 29 de octubre de 2014 [JUR 2015\29218]
STSJ de Galicia de 22 de abril de 2015 [JUR 2015\126686]
STSJ de Galicia de 9 de marzo de 2017 [JUR 2017\96764]

Audiencia Nacional

SAN de 22 de enero de 2014 [JUR 2014\45719]
SAN de 23 de noviembre de 2015 [JUR 2015\304908]