



Máster Universitario en Gestión Administrativa

Trabajo Fin de Máster

**PACTOS SUCESORIOS EN GALICIA ¿NECESIDAD
SOCIAL O INSTRUMENTO FISCAL?**

Autor:

IRIA CAÑIZO GARCÍA

Dirigido por:

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ ORTIZ

(SEPTIEMBRE 2024)

ÍNDICE

1.Resumen.....	6
Abstract.....	7
2.Introducción.....	8
3.Objetivos.....	11
3.1. Objetivos principales.....	11
3.2. Objetivos de Desarrollo Sostenible.....	12
4.Metodología.....	14
5. Derecho foral en la Comunidad Autónoma de Galicia.....	16
5.1. Derecho civil común y Derechos forales.....	16
5.3. Regulación constitucional y su desarrollo.....	17
5.4. Regulación actual: Ley de Derecho Civil de Galicia 2/2006.....	18
6. Aproximación a los pactos sucesorios.....	20
6.1 Concepto y características.....	20
6.2 Requisitos subjetivos.....	22
6.3. Requisitos formales.....	24
7. Clases de pactos sucesorios.....	26
7.1. Pacto de mejora.....	26

7.2. De la mejora de labrar y poseer.	28
7.3. Pacto de apartación.	29
8. Objeto de los pactos sucesorios.	30
9. Fundamentación socioeconómica.	32
9.1. Aproximación a la economía actual de Galicia.	32
9.2. Envejecimiento poblacional e incremento de la esperanza de vida.	34
9.3. Desequilibrio territorial de la población gallega.	36
9.4. Impacto de los flujos migratorios.	37
10. Fiscalidad de los pactos sucesorios: Impuesto de Sucesiones y Donaciones.	39
10.1. Modelo de financiación autonómica.	39
10.2. Impuesto de Sucesiones y Donaciones como impuesto cedido.	42
10.3. Modalidades de tributación: el Hecho Imponible.	44
10.4. La base Imponible. Reducciones autonómicas.	46
10.4.1. Reducción por parentesco.	49
10.5. Sujeto pasivo, Administración competente y normativa aplicable.	50
10.6. Devengo, plazos de presentación, modelos de liquidación:	54
10.7. Incidencia de los pactos sucesorios en otros impuestos.	57
10.7.1. En el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.	57

10.7.2. Cuestión práctica: Ganancia patrimonial en IRPF.	59
10.7.3. En el IIVTNU o plusvalía municipal.	62
11. Estudio de la correlación entre el número de pactos sucesorios y el aumento del mínimo exento de la base imponible.	66
11.1. Marco introductorio: interacción entre fiscalidad y contexto socioeconómico. ...	66
11.2. Fiscalidad de los distintos pactos sucesorios.	70
11.3. ¿Necesidad socioeconómica o instrumento fiscal?	74
12. Conclusiones.	76
13. Bibliografía	79
13.1 Manuales y otras fuentes	79
13.2. Legislación.	81
13.3 Jurisprudencia.	84
13.4. Resoluciones	85

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Evolución del PIB per cápita en Galicia desde 1998 hasta 2022.	32
Gráfico 2. Análisis de la situación económica competitiva.	33
Gráfico 3. Pirámide poblacional gallega en diciembre de 2023.....	35
Gráfico 4: Evolución de la inmigración y de la emigración en Galicia	38
Gráfico 5: Evolución numérica por años del total de pactos sucesorios.....	67
Gráfico 6: Evolución numérica segmentando los distintos pactos sucesorios	71

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1:Competencia estatal o autonómica y normativa aplicable.....	53
---	----

1.Resumen.

Los pactos sucesorios parten de la “autonomía de la voluntad” que se reconoce en el Derecho sucesorio de Galicia y demás Comunidades Autónomas con derecho civil propio. Estos pactos pueden ser de muy diversa índole, si bien podemos decir que, con carácter general, los pactos sucesorios posibilitan que una persona pueda adelantar “en vida” la transmisión de bienes o derechos de su herencia, con efectos “mortis causa”. Sus particularidades hacen que se conozcan coloquialmente como “herencias en vida”.

El presente estudio se circunscribe al ámbito territorial gallego, en el que se distinguen los pactos de mejora y la apartación; cabe la posibilidad de que las atribuciones patrimoniales “mortis causa” puedan producir efectos en el presente o quedar diferidos al momento del fallecimiento de quien los otorga. En la práctica, los pactos “con entrega de presente de bienes” son los más empleados, equiparando sus efectos a los de las donaciones, si bien la fiscalidad de éstos es muy ventajosa, como estudiaremos a lo largo de esta exposición.

Abordaremos esta cuestión desde dos perspectivas; la primera de ellas, si son consecuencia de una necesidad social, pues permiten evolucionar y adaptar el derecho sucesorio a la realidad socioeconómica. El segundo aspecto que se pretende abordar es su fiscalidad, pues las sucesivas reformas legislativas aumentan el mínimo exento, lo que conlleva una situación impositiva beneficiosa para su práctica.

PALABRAS CLAVE: Derecho sucesorio Galicia, fiscalidad, Impuesto de Sucesiones y Donaciones, apartación, pacto de mejora, herencia.

Abstract.

Succession agreements are based on the “autonomy of the will” that is recognized in the inheritance law of Galicia and other Autonomous Communities with their own civil law. These agreements can be of a very diverse nature, although we can say that, in general, succession agreements make it possible for a person to advance “in life” the transmission of estates or rights of his or her inheritance, with “mortis causa” effects. Their particularities make them known colloquially as “inheritances in life.”

The present study is limited to the Galician territorial area, in which improvement pacts and separation are distinguished; It is possible that patrimonial attributions “mortis causa” may produce effects in the present or be deferred at the time of the death of the person granting them. In practice, agreements “with gift of goods” are the most used, equating their effects to those of donations, although the taxation of these is very advantageous, as we will study throughout this dissertation.

We will address this issue from two perspectives; The first of them, whether they are a consequence of a social need or not, since they allow the inheritance law to evolve and adapt to the socioeconomic reality. The second aspect that is intended to be addressed is its taxation, since successive legislative reforms increase the exempt minimum, which entails a beneficial tax situation for its practice.

KEYWORDS: Galician inheritance law, taxation, Inheritance and Donation Tax, separation, improvement agreement, inheritance.

2.Introducción.

Los pactos sucesorios son una de las instituciones más presentes en la realidad jurídica y social de la comunidad autónoma de Galicia. Regulados en la *Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho civil de Galicia*, han comenzado a utilizarse de forma profusa por la población. En el año 2023 se celebraron 20.314 pactos sucesorios en Galicia, es esta amplia implantación territorial y sociológica la que justifica el presente trabajo, cuyo objeto principal es la determinación de si los pactos sucesorios obedecen a una necesidad social o bien a condicionantes de tipo fiscal.

En derecho común, el Código Civil recoge una regulación sucesoria rígida y restrictiva en esta materia, partiendo de la prohibición de los pactos sucesorios en el artículo 1271¹, si bien, a lo largo de su articulado se prevén algunas excepciones. En algunos países europeos (Austria o Alemania)² también se reconoce la posibilidad de realizar pactos sobre la herencia, si bien el presente trabajo lo limitaremos al ámbito territorial gallego.

El estudio de los pactos sucesorios en Galicia exige examinar su origen. Por ello, en este trabajo examinaremos el derecho foral en la Comunidad Autónoma de Galicia, distinguiendo dos etapas: la primera de ellas, la preconstitucional, que abarcaría desde los primeros rudimentos

¹ El artículo 1271 del Código Civil establece que no se podrán celebrar contratos sobre una herencia futura, excepto aquellos que tengan como finalidad realizar la división de un patrimonio y otras disposiciones relacionadas con la partición, según lo establecido en el artículo 1056. Con relación a la posible reforma del sistema previsto en el Código Civil, nos parece relevante en esta materia la Orden de 4 de febrero de 2019, por la que se encomienda a la Sección de Derecho civil de la Comisión General de Codificación el estudio de los regímenes sucesorios de legítimas y libertad de testar.

² Incluso Códigos Civiles restrictivos en esta materia se están modificando en este sentido. Véase, (GINISTY, 2009) "La Reforma del Código de sucesiones en Francia". Revista El Notario del Siglo XXI. <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revista-26?id=1537:la-reforma-del-derecho-de-sucesiones-en-francia-0-9121793824361445>

consuetudinarios hasta la Compilación del año 1963, y la segunda, desde la promulgación de la Constitución Española, hasta la actual de la Ley 2/2006.

La estructura del trabajo tiene por objeto analizar todos los condicionantes que pueden influir en la amplia implantación que presentan los pactos sucesorios, si bien, para una correcta comprensión del tema, creemos necesario abordar también la parte más teórica de este trabajo. En lo referente al capítulo “Aproximación a los pactos sucesorios”, estudiaremos su regulación civil, comenzando por el concepto, requisitos de tipo personal y formal, y las clases de pactos sucesorios que se reconocen en el derecho foral de Galicia.

El siguiente apartado del presente trabajo se centra en el estudio de la fundamentación socioeconómica de los pactos sucesorios; para ello abordaremos el análisis de la pirámide poblacional gallega, la baja natalidad y el aumento de la esperanza de vida, con el fin de determinar si están relacionarlos con la práctica de anticipos de herencia que conllevan estos pactos. Desde una perspectiva económica, examinaremos el contexto global, ofreciendo una visión general de la economía de Galicia. Asimismo, analizaremos el desequilibrio territorial poblacional entre las cuatro provincias gallegas, refiriéndonos a la llamada exclusión territorial y la identificación de las zonas urbanas con mayor desarrollo económico. También consideraremos el impacto de los flujos migratorios, dado que Galicia es una región con una larga tradición de emigración. Creemos que comprender la realidad social y económica de Galicia es esencial para contextualizar y entender plenamente los pactos sucesorios.

Pasaremos, a continuación, a estudiar los dos puntos más importantes del presente trabajo.

El primero de ellos, la fiscalidad de los pactos sucesorios. Una gran parte de nuestra futura actividad profesional como gestores, estará relacionada con la fiscalidad en sucesiones, herencias y otros negocios jurídicos. Comenzaremos este capítulo con una breve referencia al

modelo de financiación autonómica que rige en España, para luego abordar en detalle la tributación aplicable a estos pactos, avanzando que los pactos sucesorios están sujetos al Impuesto de Sucesiones, que conlleva importantes ventajas económicas.

Analizaremos los aspectos fundamentales de este impuesto, incluyendo el hecho y la base imponible, el sujeto pasivo, el devengo, la competencia territorial y la legislación aplicable; cabe destacar que este impuesto está cedido a las Comunidades Autónomas, lo que añade complejidad a su gestión en supuestos de no residentes en España. Asimismo, creemos que es esencial señalar las principales reformas legislativas, entre las que se encuentran las introducidas por la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. De igual modo, analizaremos la posible incidencia que puede tener la celebración un pacto sucesorio en otros impuestos, como en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana (IIVTNU), la llamada plusvalía municipal.

El otro punto relevante, es el que justifica la realización del presente trabajo y que da título al mismo. Se trata de determinar si los pactos sucesorios en Galicia obedecen a una necesidad social o se trata de un instrumento fiscal. Para responder a esta pregunta, comprobaremos la correlación entre las sucesivas modificaciones de las cuantías en la reducción de la base imponible aplicable a su fiscalidad y el número de pactos con “entrega de presente de bienes” otorgados tras las modificaciones en su tributación, así como la correlación entre estas modificaciones y el número de pactos sin trascendencia fiscal inmediata que representan los pactos “sin entrega de bienes de presente”.

3.Objetivos.

3.1. Objetivos principales.

Los diferentes objetivos y preguntas que plantean este trabajo requieren un abordaje multidisciplinar, se abordan temas de diferente índole, si bien nuestra intención es que el hilo conductor del mismo sea aproximarnos a conocer los posibles condicionantes que justifiquen la amplia implantación de los pactos sucesorios;

Los principales objetivos del presente trabajo, entre otros, serían los que siguen a continuación:

- Estudiar el fundamento jurídico de los pactos sucesorios: El Derecho foral gallego.
- Analizar el marco legal vigente que rige el presente tema.
- Estudiar la normativa de los pactos sucesorios en el Derecho civil foral de Galicia.
- Referir las principales resoluciones judiciales y administrativas que afectan a esta materia.
- Identificar la situación socioeconómica de Galicia y sus desafíos, para contextualizar el presente estudio y analizar la posible relación con la celebración de estas “herencias en vida”.
- Analizar la fiscalidad y la tributación de los pactos sucesorios, atendiendo a los beneficios fiscales que le son aplicables: Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
- Abordar la posible incidencia en otros impuestos: IRPF, IIVTNU.
- Investigar la correlación existente entre los pactos sucesorios que se celebran y la fiscalidad que le es aplicable con las diferentes modificaciones legislativas que le afectan.

3.2. Objetivos de Desarrollo Sostenible.

En el año 2015, los países miembros de las Naciones Unidas (ONU) acordaron la “Nueva Agenda 2030” en la que se recogieron los 17 Objetivos para el Desarrollo Sostenible (ODS), a su vez concretados en 169 metas³; desde la Universidad Europea queremos respaldar nuestro compromiso con la Agenda 2030, por esta razón, también nos referiremos a los principales problemas de la sociedad y economía de Galicia, relacionados con los ODS, que abordaremos en el epígrafe 9 del presente trabajo al analizar la situación social y económica de la Comunidad Autónoma de Galicia.

Los gobiernos regionales han asumido un papel preponderante en la consecución de los (ODS), encontrándose en una posición privilegiada para abordar los principales desafíos a los que se enfrenta, entre los que podemos destacar los siguientes:

- **Envejecimiento poblacional.** Este fenómeno, causado por el aumento en la esperanza de vida y la baja natalidad, requiere soluciones integrales. Consideramos fundamental promover políticas de conciliación efectivas que permitan la incorporación de la mujer al mercado laboral sin que esto sea un obstáculo para formar una familia. Así, el ODS 5 destaca la importancia de fomentar la igualdad de género y el ODS 1.3 menciona la necesidad de implementar sistemas de protección adecuados, especialmente a las personas más vulnerables.

- **Políticas migratorias.** Fomentar la inmigración legal puede ayudar a paliar el problema del envejecimiento de la sociedad gallega, mejorando la economía y la calidad de vida de sus

³ Véase, Naciones Unidas. Objetivos de desarrollo sostenible.
<https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/sustainable-development-goals/>

habitantes. En este sentido, el ODS 10.7 se enfoca en facilitar la migración segura y responsable, así estaríamos contribuyendo al ODS 8: Trabajo decente y crecimiento económico.

- **Desequilibrio territorial.** Implementar políticas que reduzcan las desigualdades entre las zonas rurales, con un bajo crecimiento económico y las zonas urbanas, más pobladas e industrializadas, es esencial para avanzar en la consecución del ODS 10.3: Garantizar la igualdad de oportunidades y reducir las desigualdades de todo tipo. (ONU, s.f.)

4. Metodología.

Uno de los aspectos más complejos de este trabajo radica en la metodología empleada para sintetizar la diversa materia que abordamos y poder así elaborar unas conclusiones con una fundamentación sólida que traten de dar respuesta la pregunta planteada en el presente Trabajo Fin de Máster. Para ello, integramos diversas disciplinas; la jurídica, la social y económica y la fiscal, cada una con sus características específicas.

- Componente jurídico.

La metodología empleada en este apartado es de naturaleza descriptiva y explicativa, fundamentada en la revisión bibliográfica de los principales autores que han estudiado los temas tratados en este trabajo. En el capítulo dedicado al derecho foral, hemos realizado un análisis de los manuales de destacados civilistas gallegos, comenzando con las publicaciones de María Paz García Rubio, profesora de Derecho Civil en la Universidad de Santiago de Compostela, quien nos inculcó un profundo aprecio por el Derecho Civil. La mayor dificultad de este capítulo fue sintetizar un tema tan extenso, complejo y apasionante.

En los capítulos siguientes, que abordan la regulación de los pactos sucesorios, destacamos las dos monografías que son el pilar de la fundamentación jurídica del presente trabajo; “Derecho de Sucesiones y Régimen Económico y Familiar de Galicia” de Cora Guerreiro, Ordóñez Armán y Peón Rama (coords.) (2007) y “Los pactos de mejora en el Derecho civil de Galicia” (2018), de la profesora Teresa Estévez Abeleira. En lo referente a la legislación, hemos incluido la normativa fundamental para facilitar la comprensión del tema, del mismo modo hemos puesto especial énfasis en las Exposiciones de Motivos y Preámbulos de las leyes, ya que ofrecen claridad y una visión sintética del texto legal. Además, hemos dado una importancia notoria a la jurisprudencia (consultada en la plataforma VLex e Iberley), pues esclarece las cuestiones más controvertidas por la doctrina.

- **Componente socioeconómico.**

El análisis de los aspectos sociales y económicos se ha abordado mediante una metodología cuantitativa y descriptiva. Para ello, hemos consultado monografías y trabajos de sociólogos y economistas de reconocido prestigio. De igual modo, hemos recurrido a fuentes oficiales, como el Instituto Gallego de Estadística (IGE) y el Instituto Nacional de Estadística (INE), así como artículos de prensa especializados en la materia.

- **Fiscalidad.**

La metodología aplicada en el análisis de la fiscalidad es descriptiva y explicativa, basada en el estudio de las leyes estatales y autonómicas que regulan la materia tributaria. Hemos referenciado también las Resoluciones a Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos más destacadas, así como las sentencias del Tribunal Constitucional (STC), del Tribunal Supremo (STS), y del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (STSG).

- **Investigación.**

En la investigación presentada en este trabajo, hemos adoptado un enfoque mixto que combina técnicas cuantitativas y cualitativas, con el objetivo de analizar la relación entre la fiscalidad de los pactos sucesorios y la cantidad de pactos otorgados. Para ello hemos analizado los datos proporcionados por el Colegio Notarial de Galicia correspondientes al período 2007 - 2023, representándolos gráficamente para facilitar un análisis visual más claro. Asimismo, hemos vinculado las modificaciones fiscales con las circunstancias económicas y sociales del período estudiado, con el objetivo de identificar los principales factores y tendencias que puedan influir en el otorgamiento de estos pactos.

5. Derecho foral en la Comunidad Autónoma de Galicia.

5.1. Derecho civil común y Derechos forales.

En el ordenamiento jurídico español coexisten los llamados “Derechos forales” con el “Derecho común” que está representado por el Código Civil español. Razones de índole histórico y político determinan que en la actualidad seis Comunidades Autónomas, entre ellas Galicia, gocen de un ordenamiento jurídico propio que ha perdurado en el tiempo.

Es importante destacar que la codificación en España fue un proceso complejo. Durante el S.XIX, la llamada cuestión foral dificulta la idea de unificación del Derecho civil, de lo que es fiel reflejo los fracasos de los Proyectos de Código Civil del S.XIX. La promulgación del Código Civil de 1889 no resuelve la coexistencia de los diversos ordenamientos jurídico-civiles, estableciendo en su originario artículo 12 el mantenimiento de los derechos forales en los territorios en que estuviese vigente, sentando las bases de lo que actualmente establece la Constitución Española.

• Origen del derecho foral gallego.

El Derecho foral gallego se caracteriza por estar basado en la costumbre y tener un origen especialmente ligado a la agricultura y a la estructura familiar, en donde el derecho sucesorio juega un importante papel.

Es de trascendental importancia, para el Derecho gallego, la celebración en el año 1946 del Congreso Nacional de Derecho Civil en Zaragoza, que significó un punto de inflexión en la organización del sistema del Derecho civil español. Abandonadas las aspiraciones unificadoras y admitida la pluralidad legislativa, las peculiaridades jurídicas consuetudinarias del pueblo gallego se formalizan como texto legal escrito con la promulgación, el 2 de diciembre de 1963,

de la Compilación de Derecho Civil de Galicia, Ley 147/1963 publicada en el Boletín Oficial del Estado de 5 de diciembre de dicho año.

La regulación de la Compilación parte de la base de las dos instituciones más importantes del Derecho gallego de la época, como eran los foros y la “sociedad familiar”. En materia sucesoria regulaba el “derecho de labrar y poseer” y el “pretuciazgo”, a través del cual las familias rurales transmitían a sus descendientes, normalmente el primogénito, la integridad o la mayor parte de su patrimonio para su conservación y con el propósito de lograr el mantenimiento de la “Casa”.

La Compilación estuvo vigente hasta el día 7 de septiembre de 1995, y si bien constituyó un impulso, la mayoría de la doctrina lo considera un texto incompleto y con notables deficiencias.

5.3. Regulación constitucional y su desarrollo.

El siguiente acontecimiento lo representa la Constitución Española de 1978 que supone el paso de un régimen autoritario a un régimen democrático, cuya principal manifestación es la Constitución, que reconoce lo que se denomina el “Estado de la Autonomías”, consagrando una capacidad legislativa territorialmente diversificada.

El artículo 149.1.8 CE establece que *el “Estado tiene competencia exclusiva sobre la legislación civil, sin perjuicio de la conservación, modificación y desarrollo por las Comunidades autónomas de los Derechos civiles, forales o especiales, allí donde existan”*.⁴

⁴ Será el Tribunal Constitucional, por medio de su Jurisprudencia, el encargado de interpretar y definir el significado y alcance del art 149.1.8 CE.

- **Estatuto de Autonomía de Galicia de 1981.**

En esta coyuntura, en 1981 se aprueba el Estatuto de Autonomía de Galicia de 1981 que establece la prevalencia del Derecho gallego en su territorio, mientras que la legislación estatal sólo se aplicará de manera supletoria, a falta de normas regionales.⁵

- **Ley de Derecho Civil de Galicia 1995.**

De esta forma, llegamos a la Ley 24 de mayo de 1995, de Derecho civil de Galicia. En esta Ley se recogen con acierto importantes instituciones de la tradición gallega, sobre todo en lo que a materia sucesoria se refiere. El título VIII de la citada Ley se refiere a las sucesiones, regulando, entre otros, la delación sucesoria, el usufructo voluntario de viudedad, el pacto de mejora, el derecho de labrar y poseer y el apartamiento.

Consideramos que, con la Ley de 1995, podemos hablar ya de un auténtico derecho sucesorio gallego, introduciendo figuras como el vitalicio, y renovando la legislación sobre las legítimas. En cuanto a los pactos sucesorios, sentó las bases de la regulación actual, recogiendo diferentes modalidades como son el derecho de labrar y poseer, las apartaciones ⁶ y el pacto de mejora.

5.4. Regulación actual: Ley de Derecho Civil de Galicia 2/2006.

Con la aprobación el 14 de junio de la Ley 2/2006 queda deroga la anterior Ley de 1995. La nueva Ley de 2006 fue promulgada para actualizar y consolidar el derecho civil propio.

⁵ Según lo establecido en el artículo 27.4 del Estatuto, la Comunidad Autónoma de Galicia tiene la competencia exclusiva en áreas como la conservación, modificación y desarrollo de las instituciones de Derecho civil gallego.

⁶ Esta Ley regula por vez primera las apartaciones, contradiciendo la regulación del Código Civil que en su artículo 816 establece que toda renuncia o transacción sobre la legítima futura es nula.

El Preámbulo de la mencionada Ley establece que *“El derecho de Galicia es una creación genuina del pueblo gallego”*.

La Ley 2/2006 consta de 308 artículos dividida en once títulos; el título X se refiere a la sucesión por causa de muerte, estableciendo en el capítulo III la regulación de los pactos sucesorios, distinguiendo 4 secciones, La Sección 1ª se refiere a “Disposiciones Generales” de los pactos sucesorios (arts. 209 a 213), la Sección 2ª “De los pactos de mejora” (arts. 214 a 218), la Sección 3ª “De la mejora de labrar y poseer” (arts. 219 a 223) y la Sección 4ª “De la apartación” (arts. 224 a 227).

El legislador gallego, con la Ley 2/2006, fomenta la autonomía de la voluntad en materia sucesoria, que demandaba la doctrina civilista de Galicia. Así, en el art 181 de la Ley se recogen la naturaleza sucesoria de los pactos al establecer *“La sucesión se defiere, en todo o en parte: 1º) Por testamento, 2º) Cualesquiera de los pactos sucesorios reconocidos en derecho, 3º) Disposición de la ley.”*

Si bien abordaremos su estudio en los siguientes capítulos, podemos avanzar que en lo relativo a la apartación, se establece como un pacto bilateral que precisa de la aceptación del apartante.

La Ley suprime la mejora de uno de los dos tercios de la legítima del Código Civil, estableciendo que en Galicia la legítima de los descendientes es la cuarta parte del haber hereditario líquido. Esto elimina la distinción entre legítima y mejora, por lo que el término "pacto de mejora" es equívoco, ya que en realidad se refiere a la transmisión de bienes específicos.

6. Aproximación a los pactos sucesorios.

6.1 Concepto y características.

La Ley de Derecho Civil de Galicia no nos proporciona un concepto general de pacto sucesorio, limitándose a establecer el artículo 209 que “*Sin perjuicio de los que fueran admisibles conforme al derecho, de acuerdo con la presente ley son pactos sucesorios:*

1.º) Los de mejora.

2.º) Los de apartación.”

Es importante destacar que bajo la denominación de “pactos sucesorios” se recogen figuras heterogéneas entre sí según la regulación de Derecho foral o Derecho comparado a que nos remitamos, si bien, de modo genérico podemos definirlos como acuerdos legales mediante los que una persona dispone en vida y con efectos “mortis causa” de bienes o derechos, en favor de una o varias personas, quienes generalmente deben ser beneficiarios de su futura herencia.

De este modo, a partir de la regulación establecida por la LDCG, podemos determinar;

-El pacto de mejora sería un pacto positivo de institución, mediante el que se acuerda con los descendientes la sucesión en todos o alguno de los bienes, pudiendo realizarse de dos formas:

- Con entrega de bienes de presente: el efecto traslativo al mejorado se produce con el otorgamiento del pacto,

- Con entrega de futuro, llamados en la Ley “sin entrega de bienes de presente”: sus efectos quedan diferidos al momento del fallecimiento del mejorante/causante.

-El pacto de apartación constituye un pacto de renuncia, que conlleva que a cambio de la transmisión de presente de bienes concretos se excluya al apartado y su linaje de la condición de legitimario en la herencia del apartante. En otras palabras, por medio de este pacto un legitimario recibe, en vida del otorgante, unos bienes concretos que le son adjudicados y como contrapartida, pierde la condición de heredero forzoso.

La Ley de Galicia no regula los llamados “pactos sobre la sucesión de un tercero” por virtud de los cuales las partes disponen de los derechos de la herencia de un tercero.⁷

• **Naturaleza mortis causa**

Fue cuestión discutida por la doctrina y jurisprudencia la naturaleza jurídica de los pactos sucesorios, siendo esta cuestión relevante por las consecuencias prácticas que conlleva, sobre todo en el ámbito fiscal. Actualmente es cuestión pacífica considerarlo como un acto de disposición “mortis causa”, aunque haya entrega de bienes de presente.

Así, cabe destacar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2016⁸, y la sentencia emitida por el Tribunal Supremo el 9 de febrero de 2016, que en su Fundamento de Derecho 4º dispone la exención de tributación de los pactos sucesorios en el IRPF, debiendo declararse únicamente en lo que al Impuesto sobre Sucesiones se refiere. Ello resulta de su tratamiento como sucesión mortis causa, que en el ámbito gallego se deduce de la propia Ley de Derecho Civil de Galicia, que denominó al capítulo III de su título X “De la sucesión por causa de muerte”, tal y como señaló la Dirección General de Tributos en su Resolución de 20 de agosto de 2019. En definitiva, esta sentencia resultó relevante por cuanto confirmaba que

⁷ Otros ordenamientos forales sí los regulan. Véase, Aragón, País Vasco o Navarra, entre otros.

⁸ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 00/02976/2015/00/00.

los pactos sucesorios se instituían como transmisiones mortis causa, con efectos claros en los impuestos que se analizarán posteriormente.

- **Irrevocabilidad**

A diferencia del testamento, que por su naturaleza es revocable según lo establecido en el artículo 737 Código Civil, los pactos sucesorios, debido a su carácter bilateral y consensuado, son en principio irrevocables. Esto implica que los otorgantes quedan vinculados por sus disposiciones, no pudiendo ser revocados al arbitrio de una sola parte.

Sin embargo, esta irrevocabilidad puede verse matizada si las partes así lo acuerdan y lo plasman en el propio pacto sucesorio. Asimismo, en casos específicos previstos por la ley, como en situaciones de desheredación o indignidad, estos pactos podrán ser revocados.

6.2 Requisitos subjetivos.

- **Vecindad civil**⁹

En cuanto al mejorante o apartante, éstos han de tener vecindad civil gallega, lo que se deriva del artículo 4.1 LDCG, que establece “La sujeción al derecho civil de Galicia se determinará por la vecindad civil, con arreglo a lo dispuesto en el derecho civil común.”¹⁰

En cuanto a la posibilidad de que un extranjero pueda otorgar un pacto sucesorio, esta cuestión fue objeto de controversia, debido al Reglamento Europeo de Sucesiones 650/2012 que

⁹ La vecindad civil se refiere al estatus legal que determina la sujeción al derecho común o al derecho foral. Es una materia competencia exclusiva del estado (art.149.1.8 CE), está regulada en los artículos 14 y 15 del Código Civil, que establecen tres modos de adquisición de una determinada vecindad civil; originaria, por opción y por residencia.

¹⁰ De conformidad con los artículos 9.8 y 16.1 del Código Civil, resulta aplicable la LDCG. Del artículo 4.2 de la LDCG se deduce que las personas gallegas que vivan fuera de Galicia tendrán derecho a conservar su vecindad civil gallega, de acuerdo con lo establecido en el Derecho civil común, por lo que éstos podrán otorgar pactos sucesorios, aunque residan en otro territorio.

establece como ley aplicable, la ley del Estado en que el causante (mejorante/apartante) tenga su residencia habitual en el momento de su fallecimiento.

Finalmente, la Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 20 de enero de 2022, consideró que no podía otorgar un pacto de mejora un extranjero residente en Galicia por imperativo del citado artículo 4.1 de la LDCG, considerando no aplicable lo dispuesto en el artículo 25.1 del Reglamento Europeo de Sucesiones.

En consecuencia, se establece la necesidad de ostentar la vecindad civil gallega y por ser la vecindad civil una cualidad reservada a españoles no procede el otorgamiento de pactos sucesorios en el caso de un extranjero.¹¹

En cuanto a los mejorados o apartados, ningún precepto exige que éstos deban tener vecindad civil gallega, lo que puede deducirse, por analogía, de lo dispuesto en el artículo 9.8 del Código Civil que establece que la sucesión por causa de muerte se regirá por la ley nacional del causante en el momento de su fallecimiento, por lo que no se impone la necesidad de ostentar la citada vecindad civil para el mejorado o el apartado.

• **Capacidad de obrar y mayoría de edad**

En lo relativo a la capacidad de obrar ¹² necesaria para el otorgamiento de los pactos sucesorios establece el artículo 210 de la citada LDCG que sólo pueden otorgar pactos sucesorios las personas mayores de edad con plena capacidad de obrar.

¹¹ BOE-A-2022-2017.Fundamentos de Derecho 32 de la Resolución de la Dirección de Seguridad jurídica y Fe Pública 20 de enero de 2022.

¹² De conformidad al artículo 9.1 y 16.1 del Código Civil, dentro del territorio nacional, la remisión a la nacionalidad como determinante de la ley personal reguladora de la capacidad, debe entenderse como remisión a la vecindad civil, por ello es de aplicación la LDCG y en concreto el artículo 210 de la misma.

El requisito de la mayor edad se exige respecto de ambos otorgantes, tampoco el menor emancipado puede convenir pactos de mejora, el efecto, en caso contrario, sería la nulidad de pleno derecho y no la mera anulabilidad. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 27 de noviembre de 2012 establece que el requisito de la mayoría de edad es imprescindible, incluso para aquellos supuestos en que no impongan al mejorado menor de edad ninguna carga ni obligación.¹³

6.3. Requisitos formales.

• Escritura pública

El artículo 211 de la LDCG establece la necesidad de que los pactos sucesorios sean otorgados en escritura pública, de lo contrario, dicho pacto no producirá efecto alguno.

Se configuran así los pactos sucesorios como negocios jurídicos formales, estableciendo la forma notarial como un requisito de validez de estos. La inobservancia de este requisito determinaría la nulidad de pleno derecho del pacto.

De igual modo se expresa la jurisprudencia, así en STSJ de Galicia 26/2014, de 13 de mayo de 2014¹⁴ y la Sentencia de la Audiencia Provincial de A Coruña 104/2012, de 2 de marzo que establece en su F.J.5º que “la escritura pública es constitutiva y su ausencia genera la inexistencia del contrato”.

¹³ STSJ de Galicia 39/2012, 27 de noviembre: “*Se trata de una norma de carácter general prohibitiva*” F.D.3º y “*de modo que se comprende la voluntad del legislador de proteger al menor a fin de que no se convierta en fácil instrumento de tales negocios por la vía incluso, de la autocontratación*” F.D.4º

¹⁴ STSJ de Galicia 26/2014, de 13 de mayo de 2014 en relación con la necesidad de escritura pública dispone que “*Se trata de un precepto de carácter imperativo, aplicable a todos los pactos sucesorios propios del derecho civil de Galicia...*” F.J.8º

Lo que es no es un requisito de validez de los pactos sucesorios es la unidad del acto, en el sentido de que la aceptación por el mejorado o por el apartado, puede suceder en un momento temporal posterior, que se hará mediante la ratificación de la escritura de otorgamiento del pacto.

Cabe mencionar, que al igual que los testamentos, los pactos sucesorios se comunican al “Registro de actos de última voluntad” por el notario que los haya autorizado, mediante notificación telemática al mismo Registro; en consecuencia, una vez fallecido el causante, su certificado de últimas voluntades, proporcionará la información de los testamentos y pactos sucesorios que esa persona haya otorgado.

- **Poder de carácter especial**

Será igualmente admisible, el otorgamiento de los pactos sucesorios por poder, que teniendo carácter especial, contenga los elementos esenciales del negocio jurídico ,como así establece el artículo 212 de la LDCG.

7. Clases de pactos sucesorios.

7.1. Pacto de mejora.

El artículo 214 establece genéricamente que “son pactos de mejora aquellos por los cuales se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos”.

Para encontrar un concepto más amplio podemos acudir a la ya mencionada Sentencia de la Audiencia Provincial de A Coruña 104/2012, de 2 de marzo, que establece que *“puede definirse como un contrato de carácter familiar, sucesorio y personalísimo por el que un ascendiente mejora, con carácter irrevocable, a cualquiera de los hijos o descendientes dejando a salvo, en todo caso, los derechos de los legitimarios.”* (F.J.5º)

Consideramos así el pacto de mejora como un negocio jurídico “mortis causa”, bilateral, gratuito, relativo a bienes concretos, que puede ser con entrega de presente de bienes o sin entrega de presente de bienes; en ambos casos, se trata de un pacto de designación de sucesor, pero sobre bienes concretos.

• Sujetos

En el pacto de mejora intervienen dos partes; el mejorante, que es quien dispone de sus bienes “mortis causa”, y el mejorado, que debe ser un “descendiente”. El artículo 214 de la LDCG se refiere genéricamente a “descendientes”, lo cual implica que cualquier descendiente puede ser objeto de mejora, sin que sea necesario que pertenezca al grado más cercano; de hecho, los descendientes de segundo o ulterior grado pueden ser mejorados en línea recta, incluso existiendo otros de grado anterior.¹⁵

¹⁵ Es relativamente común en la práctica que el mejorado sea nieto del mejorante.

• Efectos de los pactos de mejora

Como hemos mencionado, el pacto de mejora tal como dispone el art 215 de la citada Ley, podrá realizarse con o sin entrega de bienes;

- En el supuesto de que se entreguen bienes de presente, el mejorado, con el otorgamiento del pacto adquiere la propiedad de dichos bienes.

- En el caso de que no se efectúe la entrega de bienes con el otorgamiento del pacto, el mejorado no adquirirá la propiedad hasta el fallecimiento del mejorante, o, en su caso, el cumplimiento del término o condición. Esto no impide que el mejorante pueda cederle la nuda propiedad y reservarse el usufructo vitalicio, en cuyo caso el mejorado adquiriría la plena propiedad con el fallecimiento del causante/mejorante, al consolidarse el dominio por extinción del usufructo.

En este punto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige en esta materia, el mejorante, en ambos casos, puede reservarse facultades dominicales.¹⁶

• Ineficacia

A tenor de lo dispuesto en el artículo 218 LDCG, podemos establecer que los pactos de mejora quedarán sin efecto, además de por las causas que se hayan convenido, por las siguientes:

¹⁶ ORDÓÑEZ ARMÁN, F.M." La autonomía de la voluntad y el derecho de sucesiones en Galicia" Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. (2011), P.34" *La ley vigente permite a los particulares configurar un estatuto jurídico de los pactos sucesorios en el que el contribuyente puede: reservarse facultades dominicales; retener el derecho de disponer a cargo de los bienes objeto del pacto; conservar el usufructo; o disponer una cláusula de reversión propia o impropia. Y todo ello a la vez que se adjudica de forma inmediata al sucesor derechos oponibles a terceros*". Así, en el artículo 217.2 de la LDCG se regula los supuestos en los que el mejorante se reserva facultades dominicales sobre los bienes objeto del pacto.

-Si el mejorado incumpliera las obligaciones asumidas.

-Por premoriencia del mejorado, salvo pacto expreso de sustitución o que la mejora se realizara con entrega de bienes.

-Por incurrir el mejorado en causa de desheredamiento o indignidad, por su conducta gravemente injuriosa o vejatoria y, si hubiera entrega de bienes, por ingratitud.

7.2. De la mejora de labrar y poseer.

Se trata de una institución propia de la tradición jurídica gallega, recogida por primera vez en la ya mencionada Compilación de 1963, que actualmente apenas tiene significancia práctica incluso en zonas predominantemente rurales, pues como afirman Ordóñez Armán, et al. (2007) “es posible y más habitual que se emplee vía testamentaria” (p.525).

La finalidad de este pacto es el mantenimiento íntegro del patrimonio familiar, unido a la arraigada costumbre de que el mejorado, como sucesor, cuidase a los padres y atendiese a las necesidades de la casa.

En cuanto a su regulación, se recoge en los artículos 219 a 223 de la LDCG, bajo el título “de la mejora de labrar y poseer”.

• Indivisibilidad del objeto

Por medio de esta institución se permite que el ascendiente que quiera conservar indiviso un lugar habitado o una explotación agrícola, industrial, comercial o fabril podrá pactar con cualesquiera de sus descendientes su adjudicación íntegra. La consecuencia será que la casa “petrual” junto con sus terrenos, corrales y huertos, al tratarse de lugar habitado, así como la explotación agrícola, comercial o fabril, se considerarán indivisibles a efectos de la partición.

7.3. Pacto de apartación.

La LDCG dedica la última sección del capítulo III, a la apartación, regulándola en los artículos 224 a 227.

Del artículo 224 se infiere que, al pactarse una apartación, la persona que tiene derecho a la legítima si se abriera la sucesión en el momento de formalizar el pacto, quedaría excluida de forma definitiva, tanto ella como su descendencia, de ser heredero forzoso en la herencia del apartante, a cambio de los bienes concretos que se le adjudiquen.

En consecuencia, este pacto sucesorio consiste en un negocio jurídico con eficacia inter vivos, por el que el futuro legitimario que pueda ser llamado a una sucesión mortis causa, renuncia definitivamente a su derecho con anterioridad a la apertura de la sucesión, siendo necesario que la renuncia sea hecha a cambio de la percepción de bienes concretos.¹⁷

• Naturaleza jurídica

Existen diversas teorías sobre la naturaleza jurídica de este pacto sucesorio; sin embargo, la que consideramos más acertada y se encuentra avalada por la jurisprudencia es la que considera la apartación como un pago anticipado de la legítima. Así, se trataría 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.¹⁸

¹⁷ En la práctica, esta figura es muy empleada para proteger el patrimonio hereditario cuando existe un hijo díscolo, evitando así a los acreedores de éste en la herencia familiar.

¹⁸ Véase, STSJ de Galicia 353/2014, de 11 de junio que establece en su FJ 2º "(...) Así entendemos que el apartamiento es un pago anticipado de la legítima: un pacto sucesorio por el que el apartante entrega al apartado, de presente, unos determinados bienes a cambio de que quede excluido, desde tal momento, de su eventual condición de legitimario".

• Legitimarios

En los elementos personales, se aplica lo expuesto con carácter general para los pactos sucesorios, con la peculiaridad de que este tipo de pacto solo puede otorgarse con personas que tengan la condición de legitimarios si se abriera la sucesión en el momento en que se formaliza el pacto, indicando el artículo 238 de la Ley que, “tienen la condición de legitimarios:

- 1.º Los hijos y descendientes de hijos premuertos, justamente desheredados o indignos,
- 2.º El cónyuge viudo no separado legalmente o de hecho”.¹⁹

Con relación a este último, cabe mencionar que por Disposición adicional tercera de la LDCG se equiparan al matrimonio las parejas de hecho inscritas en el Registro de parejas de hecho de Galicia, por lo que éstos también ostentarían la condición de legitimarios.

8. Objeto de los pactos sucesorios.

Los bienes que pueden ser objeto de pacto sucesorio son aquellos que estén dentro del patrimonio del disponente, lo que incluye propiedades inmobiliarias, derechos, bienes muebles, acciones, y cualquier otra forma de riqueza que el causante pueda poseer.

Con relación a las particularidades de los diferentes pactos distinguimos:

• Objeto del pacto de mejora

A tenor de lo dispuesto en el artículo 214 de la LDCG son pactos de mejora aquellos por los cuales se conviene en favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos.

¹⁹ Los ascendientes no son susceptibles de apartación, al no ser considerados legitimarios por el derecho foral de Galicia, a diferencia de los establecido en el Código Civil.

Estévez, T. (20018) considera que “pueden ser objeto del pacto de mejora cualesquiera bienes y derechos de contenido económico siempre que sean susceptibles de ser transmitidos y que no se extingan con la muerte del mejorante”. (p.118)

Otra cuestión que se plantea es en qué momento deben ser concretos los bienes, sosteniendo la doctrina mayoritaria que basta que los bienes sean concretos en el momento en que el pacto de mejora tenga eficacia traslativa. No se trataría entonces de pactos meramente obligacionales, sino de pactos dispositivos en los que la eficacia traslativa quedaría supeditada a dicha concreción.

• **Objeto del pacto de apartación**

La Ley establece que el pacto de apartación” puede tener como objeto cualquier bien o derecho, independientemente de su valor” (artículo 225)

Sin bien, a pesar de que el tenor literal de la Ley establece que es indiferente el valor de lo dado mediante apartación, Ordóñez, F.M, et al, (2007), consideran que en los casos en que no exista el bien objeto de la apartación o fuese una contraprestación económica no valorable, el apartante recuperaría la condición de legitimario (p.554). En consecuencia, no cabe la apartación con un objeto que carezca de valor, si tenemos en cuenta que el artículo 242 de la LDCG prohíbe la renuncia unilateral a la legítima realizada antes de la apertura de la sucesión; por tanto, si el apartado no recibe nada efectivo, la apartación deja de ser bilateral para convertirse en unilateral y, por tanto, prohibida por el precepto expuesto.

En este sentido García, M.P. (2000) entiende que el legitimario futuro ha de recibir, a cambio de la renuncia, un auténtico valor económico y no una contraprestación meramente simulada o ficticia, pues encubriría un negocio simulado que podría ser anulado. (p.1439).

9. Fundamentación socioeconómica.

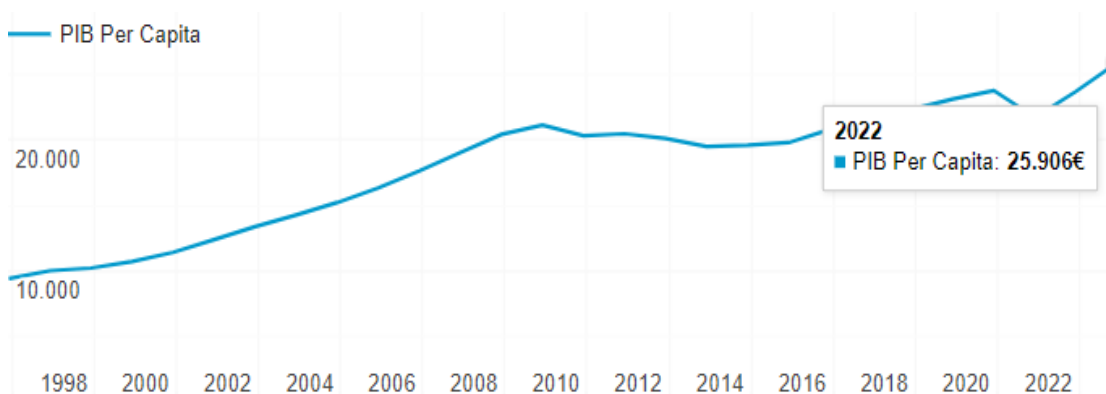
9.1. Aproximación a la economía actual de Galicia.

Este capítulo ofrece una visión general de Galicia, analizando sus características económicas, sociales y demográficas para entender sus desafíos y oportunidades. Entendemos que la identidad regional gallega, reflejada en su estructura económica y población, puede estar vinculada a la tradición de anticipos de herencia tan arraigada en esta comunidad.

En palabras de González Laxe, F. (2022), la economía gallega es una economía atlántica, marítima y periférica, condicionada por su situación geográfica y sus factores naturales (clima, altitud, hidrografía, vientos, suelo y subsuelo) y por legados históricos que afectan a sus formas de actuación.

Galicia, ubicada en el noroeste de la península, tiene 2,7 millones de habitantes y un PIB de 69.830 millones de euros, representando el 5,2 % del total nacional, siendo la sexta economía de España. En 2022, su PIB per cápita fue de 25.906 euros, un 8,5 % inferior a la media española, ubicándola en décimo lugar entre las comunidades autónomas.

Gráfico 1. Evolución del PIB per cápita en Galicia desde 1998 hasta 2022. Fuente Expansión.



• Estructura productiva gallega.

En cuanto a la estructura productiva gallega, de una manera similar a como sucede en el resto del Estado, está dominada por el sector servicios, que representa el 22 % del PIB, no obstante, el sector primario (agricultura, ganadería y pesca) tiene un mayor peso en Galicia, empleando a casi el 6 % de los trabajadores, dos puntos por encima del promedio estatal.

Galicia se caracteriza por su fuerte orientación exportadora, con exportaciones que representan el 43% de su PIB. El Informe ARDÁN permite cuantificar la riqueza generada en la región, destacando los diferentes sectores productivos a través de los datos del Valor Añadido Bruto (VAB).

► Distribución del Valor añadido bruto por sistemas productivos sectoriales, 2021
(% valor añadido bruto sobre el total de la muestra)

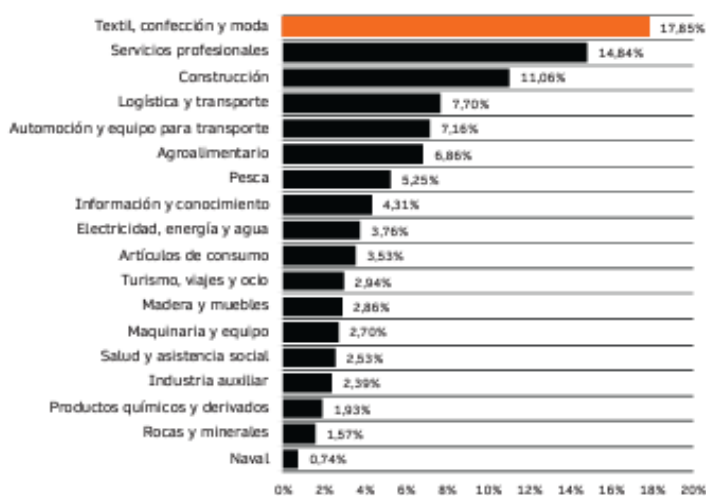


Gráfico 2. Análisis de la situación económica competitiva. Fuente: ARDÁN,2023.²⁰

²⁰ ARDÁN GALICIA 2023." Informe económico y de competitividad". Vigo (2023) p.74.Disponible en, <https://www.zfv.es/ardan/informe-economico.html>

Consideramos, la buena posición de Galicia en cuanto a la producción de energías renovables, especialmente en los sectores eólico e hidráulico, si bien para aprovechar plenamente los recursos naturales y alinearse con la Agenda 2030, se requiere una mayor inversión en investigación y desarrollo (I+D), así como en la mejora de infraestructuras de transmisión, distribución, almacenamiento y conversión de excedentes energéticos

- **Mercado laboral gallego.**

En el segundo trimestre de 2024, la tasa de desempleo en Galicia se sitúa en 9,54%, con un desempleo juvenil significativamente más alto, alcanzando el 27,18 %, lo que indica que es el colectivo más afectado. (Epdata)

Aunque la tasa de desempleo general es menor que el promedio nacional, Galicia presenta un elevado índice de población inactiva, en gran parte debido al envejecimiento poblacional y al alto número de jubilados, lo que afecta notablemente la actividad económica en la región.

9.2. Envejecimiento poblacional e incremento de la esperanza de vida.

Galicia, al igual que el resto de España, enfrenta un cambio demográfico marcado por el estancamiento en el crecimiento de la población y un notable envejecimiento, sin embargo, la situación en Galicia es especialmente alarmante. El envejecimiento de la población es consecuencia de la concurrencia de dos factores, una baja tasa de natalidad y una esperanza de vida en aumento. Galicia es la segunda comunidad más envejecida de España, en los últimos años ha experimentado un descenso gradual de la natalidad, entre las causas de esta baja natalidad consideramos, entre otras, la incorporación de la mujer al mercado laboral, la falta de políticas efectivas de conciliación, la desigualdad de género, la precariedad laboral, la dificultad en el acceso a la vivienda, el alto coste de la crianza o la tardía emancipación de los jóvenes.

Aunque muchas familias desean tener más hijos, estas barreras hacen que se retrase la edad de ser padres y se reduzca en número de hijos.

• **Desequilibrio en la pirámide poblacional gallega.**

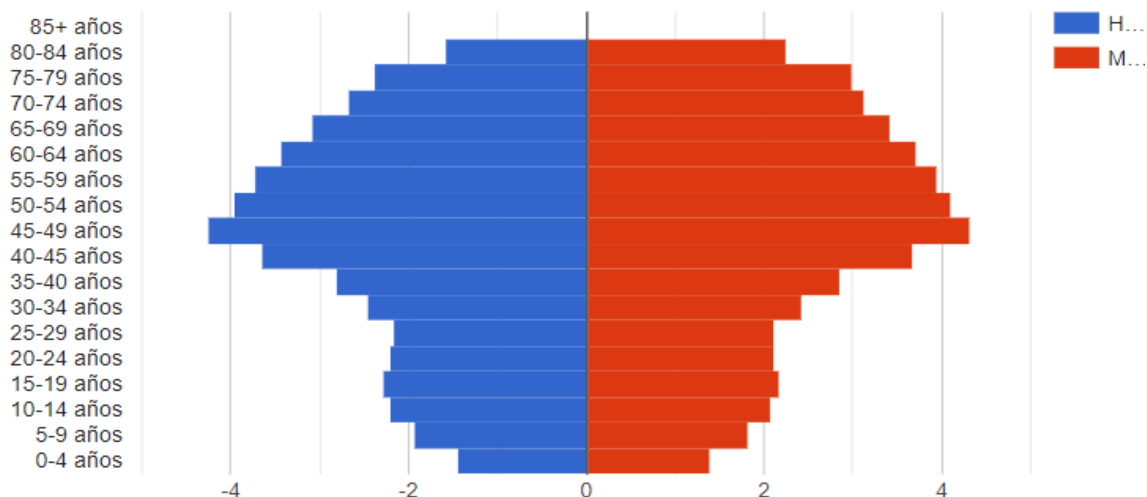


Gráfico 3. Pirámide poblacional gallega en diciembre de 2023. Fuente: Expansión.²¹

El importante desequilibrio que observamos en la pirámide poblacional gallega afecta a las dinámicas en la estructura familiar. En cada generación, la población activa económicamente transfiere recursos a las generaciones inactivas (así se garantizan las pensiones y demás prestaciones sociales), si bien, en nuestra opinión, en los últimos años, observamos un cambio de roles, pues actualmente el mayor peso de la población inactiva, que ha completado su vida

²¹ Expansión.Datosmacro.com (s.f.). Pirámide de población de Galicia.
<https://datosmacro.expansion.com/demografia/estructura-poblacion/espana-comunidades-autonomas/galicia>

laboral y que goza de ahorros y prestaciones sociales, desempeña un papel crucial en la financiación de la población más joven, que se enfrenta a mayores dificultades económicas.

9.3. Desequilibrio territorial de la población gallega.

• La llamada exclusión territorial

La llamada exclusión territorial hace referencia a la desigualdad existente entre distintas zonas, que en Galicia se materializa en el “Área Rural”, compuesta por municipios y aldeas con menos de 1.000 habitantes cuya economía depende de la agricultura, la ganadería y la silvicultura. Estas zonas, especialmente en el interior, enfrentan despoblación, aislamiento y falta de servicios básicos, lo que impulsa a la emigración de jóvenes hacia ciudades en busca de mejores oportunidades.

Para autores como Pinilla, V. & Sáez, A.L. (2021), el éxodo de las zonas rurales a sitios más urbanizados, incitados por una cultura que valoraba muy positivamente la vida urbana frente a la rural es una de las principales características demográficas que conlleva el envejecimiento poblacional, fenómeno ligado a la despoblación. (p.87)

• Zonas urbanas con mayor desarrollo

Las zonas de mayor desarrollo económico se sitúan en el denominado “Eje Atlántico”, la franja que discurre de norte a sur por el litoral atlántico gallego comunicada la autopista AP-9.

Las siete ciudades gallegas (Vigo, A Coruña, Ourense, Santiago, Lugo, Pontevedra y Ferrol) y sus áreas metropolitanas, concentran el 44,52% del PIB de toda Galicia, mientras las zonas rurales quedan relegadas en recursos e infraestructuras. Este desarrollo asimétrico atrae más inmigración, pero también enfrenta problemas como desempleo y acceso a la vivienda.

9.4. Impacto de los flujos migratorios.

Galicia fue una región de emigrantes durante gran parte del S.XIX y principios del XX, con una fuerte presencia en América. Durante esta época, el éxodo masivo se debió a factores como la necesidad económica y la escasez de oportunidades en una Galicia rural y atrasada económicamente.

En la actualidad, Galicia ha experimentado un cambio de rol y se ha transformado en una sociedad receptora de inmigrantes, si bien durante los años posteriores a 2009, en medio de la crisis económica, alrededor de 4.000 personas emigraron desde Galicia, por lo que la emigración tanto histórica, como en la actualidad, siguen teniendo un papel importante en la sociedad gallega.

Con relación a la inmigración, en comparación con el resto de España, Galicia sigue recibiendo un menor número de inmigrantes, mientras que regiones como Cataluña, Madrid y la Comunidad Valenciana, reciben la mayor parte de inmigrantes debido a sus dinámicas económicas más fuertes y diversas. En datos recientes, durante el primer semestre del 2022, Galicia recibió 16.054 inmigrantes, si bien, 3.948 personas emigraron desde Galicia. Ello se puede extraer del siguiente gráfico, que da cuenta del incremento de la inmigración, mientras que la emigración se mantiene más o menos estable.

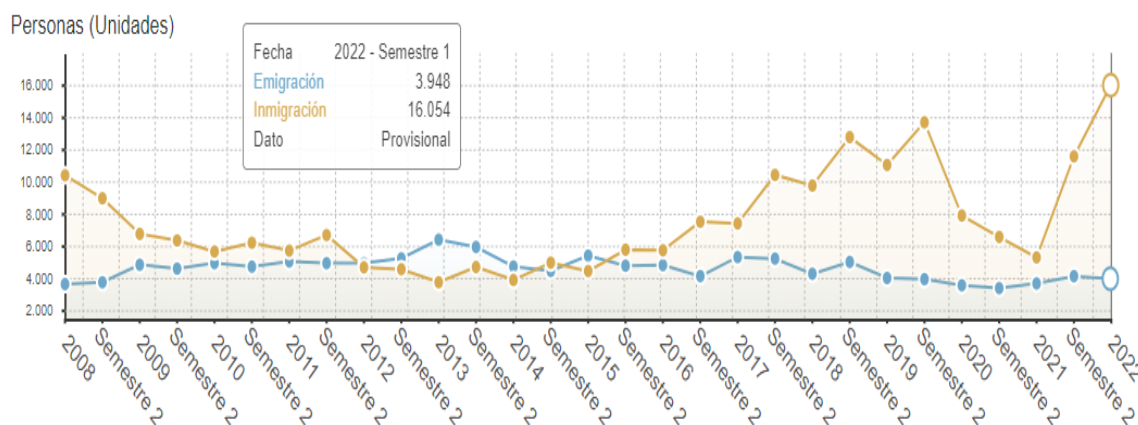


Gráfico 4: Evolución de la inmigración y de la emigración en Galicia. Fuente: epdata.es

La inmigración es crucial para abordar los desafíos demográficos y económicos en Galicia. Con una población envejecida y la baja tasa de natalidad, se necesitan políticas efectivas que promuevan la inmigración legal, el retorno de los gallegos emigrados y la retención de los jóvenes.

10. Fiscalidad de los pactos sucesorios: Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En el presente capítulo abordaremos la fiscalidad de los pactos sucesorios, que, como hemos avanzado, se someten al Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD) que grava los incrementos patrimoniales que obtienen las personas físicas a título lucrativo.

Asimismo, antes de adentrarnos en el estudio específico de su tributación, realizaremos una mención al origen de la actual regulación fiscal, para poder comprender el sistema impositivo que le es aplicable a estos pactos.

10.1. Modelo de financiación autonómica.

Tras la promulgación de la Constitución Española de 1978, reconocido el Estado de las Autonomías, se otorgan un conjunto de competencias a las CC.AA.(artículos 148 y 150.2 CE), que requieren poder materializarse mediante su propia autonomía financiera; esto implica la necesidad de contar con un sistema de recursos propios o transferidos, tal y como se especifica en los artículos 156 y 157 de la Constitución.

Como afirma Hinojosa, J.J. (2020), el sistema constitucional de financiación autonómica, inicialmente abierto en la Constitución, comienza a desarrollarse a principios de los años 80 con la aprobación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), los Estatutos de autonomía y las leyes de cesión de tributos a cada comunidad. (p.73)

A grandes rasgos, observamos como las sucesivas reformas del sistema de financiación han ido otorgando mayores competencias a las CC. AA.; el Consejo de Política Fiscal y Financiera, órgano de coordinación fiscal entre las CC. AA y el Estado, creado por el artículo 3 de la *LOFCA* ha sido el encargado de negociar las políticas de cesión, así ,en 1993 se acuerda la denominada “corresponsabilidad fiscal” que se tradujo en una mayor implicación de las CC.

AA. en la gestión de sus tributos; no obstante, fue la *Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias* la que recogió, por primera vez, la atribución a las CC.AA. de ciertas competencias normativas en relación con los tributos estatales cedidos; como señala Hinojosa, a partir de este momento se produjo la progresiva “eliminación” del ISD en buena parte de las CC. AA, que lo han reducido al mínimo por la vía de la bonificación de la cuota.

En el año 2001, se produce una nueva reforma del sistema, aprobada por todas la CCAA, (con reticencias por parte de Castilla La Mancha, Extremadura y Andalucía) que, aunque se preveía como definitiva, vuelve a discutirse en los años 2006 y 2007 con motivo de las profundas modificaciones de los estatutos autonómicos. Estas negociaciones del Estado con las CC. AA son de tal complejidad que el ministro de Economía y Hacienda, Pedro Solbes, las califica como “sudoku irresoluble”. (El País, 20 de julio de 2008).²² Finalmente se consigue aprobar la actual Ley 22/2009 de 18 de diciembre de regulación del sistema de financiación, si bien, el debate sobre la financiación autonómica continúa siendo una importante fuente de tensiones entre la diferentes CC.AA. y el Gobierno central, acentuadas tras la reciente concesión de un régimen fiscal privilegiado a Cataluña semejante al que disfrutaban el País Vasco y Navarra; este régimen²³, logrado tras las negociaciones políticas para la investidura de Salvador Illa como presidente de la Generalitat, en un contexto de apaciguar las aspiraciones independentistas de Cataluña, provocan que, en nuestra opinión, se rompa el principio de igualdad y equidad en la distribución de los recursos públicos.

²² Véase, https://cincodias.elpais.com/cincodias/2008/07/21/economia/1216619782_850215.html

²³ Actualmente, este régimen de financiación aún no se ha implementado en la práctica, pues es necesario reformar la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas y es incierto si contará con el apoyo parlamentario necesario. (7 de septiembre de 2024).

En lo referente al Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD), observamos notables diferencias en la tributación según la comunidad autónoma que lo regule, lo cual, evidencia el componente político inherente a este impuesto y, por tanto, la diversidad de políticas fiscales en las diferentes CC.AA.. De este modo, se plantea el debate sobre la necesidad de una mayor autonomía financiera, permitiendo a las comunidades autónomas definir su propia economía fiscal en materia del impuesto de sucesiones, o la conveniencia de la intervención del Ejecutivo central para coordinar este impuesto a nivel nacional y así lograr una mayor equidad fiscal entre las diferentes comunidades autónomas.

• **Dualidad de modelos de financiación autonómica.**

En la CE se recogen dos modelos de financiación autonómica diferenciados en el territorio nacional:

- El régimen foral aplicable al País Vasco y Navarra, que cuentan con su propio régimen tributario, cuya autonomía fiscal implica que la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de la mayoría de los impuestos estatales corresponda a cada uno de los tres territorios del País Vasco (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) y a la Comunidad Foral de Navarra.

Amparados en la Disposición Adicional Primera de la CE, en la actualidad regulados por *Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba en Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco* y la *Ley 28/1990, 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad foral de Navarra*.

- El régimen común, que rige en el resto de las Comunidades Autónomas, en Ceuta y Melilla. Actualmente regidos por la *Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias*.

10.2. Impuesto de Sucesiones y Donaciones como impuesto cedido.

Galicia, en su modelo de financiación, estaría encuadrada dentro de las CC.AA. de “régimen común”, lo que conlleva que, con relación al Impuesto de Sucesiones y Donaciones debamos referir un régimen jurídico en el que convergen la regulación estatal y la autonómica.

- A nivel estatal, se encuentra regulado;

- *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD)*

- *El Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RIS).*

- La Comunidad Autónoma de Galicia desarrolla su regulación en;

- *Decreto Legislativo 1/2011, 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 (en adelante, Decreto Legislativo 1/2011)*

- *Orden de 21 de enero de 2021, por la que se aprobaron los diferentes modelos de autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Comunidad Autónoma de Galicia y se regulan el procedimiento y las condiciones para su pago y presentación, así como determinadas obligaciones formales y de suministro de información tributaria, (en adelante Orden de 21 de enero de 2021)*

La cesión del ISD a las CC.AA. se regirá por lo establecido en las leyes de cesión de tributos de Estado;

-Se cede a la Comunidad Autónoma de Galicia el rendimiento del ISD producido en su territorio (artículo 32 Ley 22/2009).

-Por su parte, el artículo 48 de la citada *Ley 22/2009*, determina la cesión de las competencias normativas en lo relativo a la reducción de la base imponible, la tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones en la cuota y las materias relativas a la gestión o liquidación del impuesto.

Así, el citado art 48 Ley 22/2009, establece:

- Las competencias de la Comunidad Autónoma de Galicia en el ISD aluden a:
 - Reducciones
 - Tarifas
 - Cuantías y Coeficientes del patrimonio preexistente
 - Bonificaciones en la cuota
 - Gestión del impuesto
- En cuanto a las reducciones de la base imponible, se establece que la C.A. de Galicia podrá:
 - Mantener las reducciones previstas por el Estado en la LISD.
 - Mejorar las reducciones Estatales, en cuyo caso, la mejora autonómica sustituirá a la Estatal.
 - Crear reducciones propias, en cuyo caso se aplicarán con posterioridad a las estatales, aunque si se mejoran las reducciones estatales, sustituirán a éstas.

El art 6 y 7 del Real Decreto 1/2001, establece las reducciones aplicables, estableciendo las que son propias de la Comunidad Autónoma de Galicia, y las que son incompatibles con las recogidas en la LISD.

10.3. Modalidades de tributación: el Hecho Imponible.

El ISD es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo, el artículo 3 de la LISD se refiere al hecho imponible; de este artículo inferimos que, excluyendo los seguros de vida, que no son parte de este análisis, se recogen dos supuestos como hecho imponible:

a) La adquisición de bienes o derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

b) La adquisición de bienes y derechos por donación u otro negocio jurídico gratuito “inter vivos”.

En consecuencia, observamos como el hecho imponible de este impuesto lo constituyen los actos jurídicos de herencia, que tributarían como sucesiones (con destacados beneficios fiscales) y las donaciones y otros negocios jurídicos “inter vivos”, que se someterán al impuesto de donaciones (menos ventajoso), teniendo en común ambos casos el incremento patrimonial lucrativo del sujeto pasivo.

Como habíamos mencionado, la naturaleza jurídica de los pactos sucesorios hace que nos podamos plantear su vía de tributación, pues el carácter híbrido del pacto de apartación y del pacto de mejora con entrega de presente, conlleva que los efectos traslativos se produzcan en el momento del otorgamiento del pacto, por tanto, se produce un incremento patrimonial a título lucrativo, del mismo modo que en la donación, si bien la consideración del legislador y de la jurisprudencia como acto “mortis causa”, hace que se le aplique los beneficios fiscales de los actos jurídicos sucesorios.

Debemos señalar que en el año 2021 tuvo lugar la aprobación de la *Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal*²⁴ con importantes implicaciones en los beneficios fiscales que caracterizaban a los pactos sucesorios. Una de sus principales consecuencias fue la modificación del artículo 36 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Otro hecho reseñable fue la interposición por la Xunta de Galicia de un recurso de inconstitucionalidad frente a la citada *Ley 11/2021*, fundado en que dicha ley incidía de forma directa en una institución de competencia autonómica, siendo los pactos sucesorios “*una manifestación de la competencia gallega sobre su Derecho Civil, ofreciendo la posibilidad de planificar adecuadamente una herencia sin depender del fallecimiento del causante*”. También alegó la existencia de doble imposición. No obstante, finalmente el recurso fue desestimado por el Tribunal Constitucional por la adecuación de la norma al texto constitucional.²⁵

• **Los pactos sucesorios tributan como transmisión “mortis causa” en el ISD**

A pesar de las consideraciones anteriores, la LISD y su Reglamento son claros en cuanto a considerar los pactos sucesorios, aunque haya entrega de bienes de presente, como actos “mortis causa” sometidos al impuesto de sucesiones, por tanto, el adquirente o el favorecido por el pacto tendrá que tributar en el impuesto de sucesiones por las transmisiones patrimoniales generadas con motivo del pacto otorgado.

²⁴ Concretamente la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Disponible en <https://www.boe.es/eli/es/l/2021/07/09/11>

²⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 62/2023 de 24 de mayo. BOE núm. 150, de 24 de junio 2023 <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2023-14930>

Es de relevancia en la materia, la ya mencionada STS 407/2016, de 9 de febrero referida a los pactos de apartación y mejora gallegos, en su FJ, establece que el Derecho civil en España no se limita al Código Civil común, sino que también se incluyen los Derechos forales o especiales que cada Comunidad Autónoma pueda desarrollar en ciertas materias, un ejemplo son los pactos sucesorios, que permiten la transmisión de bienes en vida del causante. Estas transmisiones patrimoniales, aunque ocurran en vida del causante, se consideran “por causa de muerte” y están sujetas al Impuesto de Sucesiones y Donaciones. (F.J. 3º)

En el mismo sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos²⁶, si bien, de modo expreso el artículo 11.b) del RISD establece *“Entre otros, son títulos sucesorios a efectos de este impuesto; b) Los contratos o pactos sucesorios”*

Por tanto, los pactos sucesorios, tienen el tratamiento de adquisiciones “mortis causa” en lo referente al hecho imponible, a la base imponible y liquidable, al tipo de gravamen, al sujeto pasivo y reducciones; si bien el devengo y la acumulación de otros pactos sucesorios se aplicará la normativa de adquisiciones “inter vivos”.

10.4. La base Imponible. Reducciones autonómicas.

La base imponible es el punto de partida para calcular la deuda tributaria que se devenga como consecuencia del otorgamiento de un pacto sucesorio. La definición de base imponible se deduce de la propia LISD en su artículo 9, estableciendo que se determina por el valor neto de los bienes y derechos una vez deducidas las cargas, deudas y gastos deducibles. Para ello se tendrá en cuenta el valor de mercado de los bienes, que en el caso de los inmuebles será el valor dispuesto *“en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha del devengo del*

²⁶ Entre otras, Resolución vinculante V 22235-19, de 20 de agosto.

impuesto, salvo que el valor declarado por los interesados sea superior, en cuyo caso se tomará este último” (apartado 3 del artículo 9 LISD).

• **Cálculo de la Base Imponible.**

De modo esquemático podemos establecer;

Valoración de los bienes y derechos: Para determinar la base imponible, primero se deben valorar todos los bienes y derechos que se reciben por el pacto sucesorio.

Deducción de Cargas y Deudas: Debemos restar las deudas y cargas que pesen sobre los bienes y derechos que se transmiten, pues sólo se tributa por el valor neto.

Deducción por Reducciones: Las reducciones que puedan aplicarse a la base imponible (en función del grado de parentesco, bienes transmitidos, etc.) darán lugar a la llamada base liquidable, que es la tenida en cuenta para calcular la deuda tributaria.²⁷

• **Reducciones autonómicas.**

Con objeto de analizar las reducciones actuales sobre la base imponible aplicables en la Comunidad Autónoma de Galicia, resulta imprescindible acudir a la regulación contenida en el

²⁷ De modo resumido, el esquema del impuesto de sucesiones sería el que sigue;

Base Imponible - Reducciones = Base Liquidable
Base Liquidable x Tipo de Gravamen= Cuota Íntegra
Cuota Íntegra x Coeficiente Multiplicador =Cuota tributaria
Cuota Tributaria – Deducciones y Bonificaciones = Deuda Tributaria

Decreto Legislativo 1/2011. Se deduce de su contenido la existencia de dos tipos de reducciones: de carácter objetivo y de carácter subjetivo.

Sin ánimo de ser exhaustivos, enumeraremos las reducciones previstas en la legislación autonómica y nos referiremos brevemente a las más usual en el caso de pactos sucesorios, la reducción por parentesco.

Las reducciones establecidas en el Real Decreto 11/2011 son las siguientes;

- Reducción por parentesco (Artículo 6. Dos)
- Reducción por discapacidad (Artículo 6. Tres)
- Reducción por adquisición de vivienda habitual (Artículo 7. Tres)
- Reducción por adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades. (Art.7.Cuatro)

- Reducción por adquisición de explotaciones agrarias y de elementos afectos. (Art.7.Cinco)

- Reducción por adquisición de fincas rústicas. (Art.7.Seis)

- Reducción por adquisición de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales con personalidad jurídica. (Art.7.Siete)

- Reducciones por adquisición de bienes destinados a la creación o constitución de una empresa o negocio profesional (Art.7.Ocho)

10.4.1. Reducción por parentesco.

El Decreto Legislativo 1/2011 en su artículo 6 establece una mejora de la reducción estatal con relación a la reducción por parentesco, aplicable a las adquisiciones por causa de muerte, en las que se aplicará la reducción que corresponda de las siguientes:

“a) Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años, 1.000.000 de euros, más 100.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, con límite de 1.500.000 euros.

b) Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 1.000.000 euros.

c) Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo grado por consanguinidad, 16.000 euros; resto de colaterales de segundo grado, colaterales de tercer grado y ascendientes y descendientes por afinidad, 8.000 euros.

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

La última de las modificaciones legislativas, a efectos de reducciones por parentesco, fue la que se produjo en el año 2019, como resultado de la Ley 7/2019, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas²⁸, que entró en vigor el 1 de enero de 2020 y que supuso la

²⁸Ley 7/2019, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, en su artículo 2 modifica el Decreto Legislativo 1/2011 y establece la nueva reducción de hasta 1.000.000 de euros.

modificación de la reducción contenida en la letra b) del número 2 del artículo 6 del Decreto Legislativo 1/2011 (que antes de dicha reforma se establecía en 400.000 euros).

Actualmente, la reducción por parentesco en el ISD puede alcanzar hasta 1.000.000 de euros cuando la sucesión se produce en línea directa, como sucede en los pactos sucesorios. Estos pactos, ya sea el pacto de mejora, que beneficia a descendientes, o el pacto de apartación, que afecta a legitimarios, también se han visto favorecidos por las reducciones fiscales aplicables²⁹. Así desde el 1 de enero de 2020, los pactos sucesorios sólo estarán sujetos a tributación cuando el valor de los bienes y derechos transmitidos supere el millón de euros, lo que aumenta considerablemente su atractivo fiscal.³⁰

10.5. Sujeto pasivo, Administración competente y normativa aplicable.

En términos fiscales, el sujeto pasivo es el destinatario de la carga tributaria derivada de la transmisión patrimonial que supone el otorgamiento de un pacto sucesorio. El artículo 5 de la LISD establece que, en las adquisiciones lucrativas, será el sujeto pasivo el beneficiario o el adquirente del bien o derecho, estableciendo que en las adquisiciones “mortis causa” los herederos son los obligados al pago del impuesto.

• Sujeto pasivo: beneficiario o adquirente del bien o derecho

Los artículos 6 y siguientes de la LISD y los artículos 17 y siguientes del RISD, determinan los supuestos en los que existe obligación personal o real de contribuir.

²⁹ Cero impuestos también en las herencias en vida. Página web de la Agencia Tributaria de Galicia. https://www.atriga.gal/es_ES/programa-herdanza-en-vida

³⁰ En cuanto a los pactos sucesorios cuyo valor supere el millón de euros, sólo tributarán por el exceso sobre el millón de euros.

Debemos distinguir la residencia fiscal, que determina la legislación fiscal que le es aplicable en función de su residencia o de donde se encuentren los bienes, de la vecindad civil que, como vimos en anteriores capítulos, es un presupuesto subjetivo para ser otorgante de un pacto sucesorio desde el punto de vista del Derecho civil foral.

En consecuencia, es necesario para poder otorgar un pacto sucesorio que el mejorante o apartante ostenten vecindad civil gallega, si bien éstos pueden tener su residencia en otra comunidad autónoma u otro país.

En el caso del mejorado o apartado, que serán los sujetos pasivos del impuesto, como habíamos mencionado, no es necesario que ostenten vecindad civil gallega. Por ello, distinguimos los supuestos en los que se establece la obligación personal o real de contribuir.

• **Obligación personal**

El artículo 6 de la LISD establece *que los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento del patrimonio gravado.*

Para el cómputo de los plazos para considerar la residencia habitual del sujeto pasivo, la norma nos remite al artículo 9 LIRPF³¹.

• **Obligación real**

³¹ Artículo 9 LIRPF. La norma general de este artículo establece la presunción de que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando permanezca en él más de 183 días durante el año natural.

Se recoge en el artículo 7 de la LISD, que dispone que a los contribuyentes no incluidos en el artículo 6 (relativo a la obligación personal de contribuir), se les exigirá el impuesto por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubiesen de cumplirse en territorio español.

• **Administración competente y normativa aplicable**

Una vez se haya establecido que el sujeto pasivo debe contribuir al ISD por obligación real o personal, deberemos identificar la Administración competente para gestionar el impuesto y la normativa fiscal correspondiente que le debe ser aplicada.

En consecuencia, en el ámbito de la C.A. de Galicia, acudiremos a los artículos 28 y 32 de la Ley 22/2009.

Por su parte, del artículo 28.1. b) de la Ley 22/2009 se deduce que, el causante residente en España se considerará residente en la Comunidad Autónoma de Galicia si ha pasado más días en Galicia que en cualquier otro lugar durante los cinco años anteriores al día antes del devengo

En cuanto al artículo 32. 2. a) de la Ley 22/2009 inferimos que, el rendimiento del impuesto de sucesiones se considera generado en Galicia cuando el causante tenía su residencia habitual en esa Comunidad Autónoma en el momento del devengo.

Si bien, debemos tener presente la Disposición Adicional segunda de la LISD ³²con relación a los beneficiarios de los pactos sucesorios que sean sujetos pasivos no residentes en

³² D.A. Segunda de la LISD, modificada por Ley 11/2021 se rubrica: Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración de liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

España. Del mismo modo, desde la Ley 11/2021 ya se prevé la aplicación del ISD a los residentes fiscales extra-Unión Europea y Espacio Económico Europeo.

De manera esquemática y conforme a la normativa que acabamos de exponer, mostramos en la siguiente tabla los distintos supuestos, que establecen la competencia para gestionar en impuesto y la normativa aplicable a cada uno.

Tabla 1.

Competencia Estatal o autonómica y normativa aplicable. Fuente: Elaboración propia, 2024.

MEJORANTE/APARTANTE	MERORADO/APARTADO	COMPETENCIA	LEGISLACIÓN
Residente en Galicia	Residente en España	C.A. Galicia	Galicia
Residente en Galicia	No residente en España	Estado	Estatal con beneficios fiscales de Galicia
Residente en otra C.A.	Residente en Galicia	C.A. residencia del causante	Autonomía residencia fiscal mejorante/apartante
No residente en España	Residente en España	Estado	Estatal con beneficios de C.A. radique bienes de más valor
No residente en España	No residente en España	Estado	Estatal con beneficios de C.A. radique bienes de más valor

La Sentencia del TJUE, del 3 de septiembre del 2014, aborda aspectos relacionados con el trato fiscal de los no residentes en comparación con los residentes de un Estado miembro de la Unión Europea. El Tribunal dictaminó que los Estados miembros no pueden tratar a los no residentes de manera menos favorable que a los residentes, en situaciones comparables, especialmente en lo que respecta a la tributación. La sentencia subraya la importancia de igualar el trato entre residentes y no residentes para evitar discriminaciones injustificadas y asegurar la cohesión del mercado interior de la U.E. (lectura web)

10.6. Devengo, plazos de presentación, modelos de liquidación:

• Devengo del impuesto originado por el pacto sucesorio

La celebración de un pacto sucesorio genera la obligación tributaria, dando inicio al plazo para liquidar y pagar el impuesto correspondiente. No obstante, debido a la naturaleza particular de los pactos sucesorios, es importante aclarar que en lo referente al devengo se aplicará la normativa de las adquisiciones “inter vivos”.

El artículo 24 LISD se refiere al devengo del impuesto, distinguiendo los distintos supuestos:

- Si como consecuencia del pacto sucesorio se produce el traslado de la propiedad del bien o del derecho al mejorante o apartado, con efecto de presente, el devengo se produce el día en que se celebre el pacto sucesorio (es decir, el día que consta en la escritura pública como fecha de celebración del pacto sucesorio).

Esto sucederá en los pactos de mejora con entrega de presente y el pacto de apartación, siempre que no queden supeditados a alguna condición, término o modo.

La particularidad de estos casos radica en que se anticipa el devengo del impuesto, generando un devengo adelantado. Al tratarse de negocios jurídicos “mortis causa”, el mismo hecho imponible provoca dos devengos; uno, en el momento de celebrar el pacto y otro al fallecer el causante. El sujeto pasivo debe incluir en el impuesto de sucesiones del causante los pactos sucesorios adjudicados, ya que estos se tienen en cuenta para calcular la base imponible del nuevo impuesto.

- Si el pacto sucesorio no conlleva la entrega de bienes o derechos de presente, sino que la difiere al momento de la muerte del causante, el impuesto se devengará el día de fallecimiento del causante según las reglas generales.

- Si el pacto sucesorio se refiere a una adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un plazo, o cualquier otra limitación, se considerará que la adquisición se realiza el día en que dichas limitaciones desaparezcan, en consecuencia, el devengo se producirá en esa misma fecha.

• **Plazo de presentación del ISD en los pactos sucesorios**

El artículo 20 de la Orden de 21 de enero de 2021, en su artículo 20 se refiere al plazo para la presentación;

- Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, establece un plazo de 6 meses contados desde el día del fallecimiento del causante.

Este sería el plazo general para presentar el impuesto de sucesiones en los supuestos de fallecimiento del causante, y en los casos en que los pactos sucesorios no conlleven entrega en vida y tengan eficacia traslativa al fallecimiento del causante.

- En las adquisiciones por causa de muerte, que tengan efectos traslativos de presente, el plazo es de un mes, a contar desde el siguiente a aquel en que se formalice el acto o contrato.

Se trataría del plazo aplicable a la liquidación que conlleva el pacto de mejora con entrega de presente y el pacto de apartación.

- **Modelos para la liquidación**

El modelo 650 es el empleado para la liquidación de las adquisiciones “mortis causa”; a nivel nacional es la Agencia Tributaria Estatal la entidad encargada de la gestión y recaudación de este impuesto, si bien, como hemos explicado, puede aplicar la legislación de la C.A. que le corresponda al sujeto pasivo. Este modelo está disponible en la página web de la Agencia Tributaria.

En cuanto a la C.A. de Galicia, los modelos de liquidación están regulados por la Orden del 21 de enero de 2021, modificada por Resolución de la Agencia Tributaria de Galicia de 27 de diciembre de 2023.

La Agencia Tributaria de Galicia (ATRIGA) ofrece a los contribuyentes el programa de ayuda ALISE para facilitar la liquidación del impuesto. Los modelos generados a través de la plataforma de la Oficina Virtual Tributaria (OVT) tienen la misma validez que los modelos aprobados por la Orden de 21 de enero de 2021.

Los gestores administrativos deben realizar la presentación telemática de los modelos de liquidación 650, utilizando su firma electrónica, de conformidad con el artículo 15 de la Orden de 21 de enero de 2021 y el artículo 92 de la Ley General Tributaria.

10.7. Incidencia de los pactos sucesorios en otros impuestos.

10.7.1. En el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

Cabe considerar si el otorgamiento de un pacto sucesorio y la consiguiente transmisión de bienes o derechos que este implica, tienen relevancia a los efectos de Impuesto de la Renta de las Personas físicas (IRPF).

Como regla general, las sucesiones no tributan en el IRPF, sino que estarían sometidas al Impuesto de Sucesiones. Así se establece en el artículo 33.3.b) de la LIRPF al establecer que *“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”*

Del mismo modo se pronuncia la jurisprudencia, la Dirección General de Tributos y el Tribunal Económico-Administrativo Central.³³

En consecuencia, la transmisión de bienes derivada de un contrato sucesorio, incluso aunque se produzca con efectos de presente, tiene la consideración de transmisión mortis causa, por lo que se considerará que no existe ganancia ni pérdida patrimonial en el IRPF.

Sin embargo, como ya hemos mencionado, la Ley 11/2021 introduce una modificación importante en esta materia. Esta modificación afecta al adquirente (mejorado o apartado) de bienes o derechos con entrega de presente, que venda dichos bienes o derechos en un plazo de 5 años desde la celebración del pacto o el fallecimiento del transmitente/causante.

³³ El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 2 de marzo de 2016, recoge lo dicho por el Tribunal Supremo y fija el siguiente criterio: *“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 LIRPF, 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”*

• **Transmisión de pacto sucesorio “de presente “antes del transcurso de 5 años desde la celebración o del fallecimiento del causante.**

Así, del artículo 36 de la LIRPF, tras su modificación por la Ley 11/2021³⁴, deducimos:

1. Adquisición o transmisión lucrativa: Cuando la adquisición o transmisión de bienes se realice a título lucrativo, se considerará el valor real de los bienes según las normas del ISD, sin que este valor pueda superar el del mercado.
2. Si los bienes se adquieren por un pacto sucesorio con efectos de presente y el beneficiario los vende antes del transcurso de cinco años desde la firma del pacto o del fallecimiento del causante.
3. Subrogación: En estos casos, el beneficiario se subrogará en la posición del causante en cuanto al valor y la fecha de adquisición, siempre que el valor sea inferior al referido anteriormente.

Esta norma, aplicable a los pactos sucesorios con entrega de presente, impide que se produzca una actualización de los valores de los bienes o derechos cuando el adquirente los transmita antes de los plazos señalados, en consecuencia, el mejorado o apartado se subrogará en la posición del transmitente/causante, y se entenderá que adquirió el bien en la misma fecha y por el mismo valor que el mejorante.

³⁴ Esta reforma afecta a transmisiones que se realizaran a partir del 11 de julio de 2021.

10.7.2. Cuestión práctica: Ganancia patrimonial en IRPF.

Expondremos a continuación un supuesto práctico donde aplicamos la teórica antes expuesta a supuestos reales, con ello pretendemos facilitar la comprensión de tema.

• Supuesto:

” Antonio de vecindad civil gallega, hereda en el año 2010 una vivienda con un valor de 100.000 euros (precio declarado en el Impuesto de Sucesiones). Antonio, ante el elevado coste que le supone el mantenimiento de este inmueble, decide celebrar en el año 2023 un pacto de mejora con entrega de presente a su hijo Yago, valorando el inmueble en 170.000 euros, por ser el valor de referencia que le atribuye el Catastro”.

• Cuestiones planteadas:

1. Tributación en IRPF por parte de Antonio y Yago.

Antonio no estaría obligado a tributar en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por la transmisión del inmueble mediante pacto de mejora, conforme a lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley del IRPF(LIRPF), pues se establece que las transmisiones lucrativas “mortis causa “no generan ganancias patrimoniales a efectos de dicho impuesto.

En cuanto a Yago, tampoco estaría sujeto a tributación en el IRPF por la recepción del inmueble. Esta transmisión se encuentra sujeta al Impuesto de Sucesiones (ISD), aunque se trate de una transmisión con efecto de presente, Yago tributaría en el ISD como beneficiario. Al establecer la legislación gallega una reducción por parentesco de padres a hijos de hasta 1.000.000 de euros, Yago no tendría que pagar por esta transmisión, si bien está obligado a presentar la liquidación ante la Agencia Tributaria de Galicia, en el plazo de 60 días desde el otorgamiento del pacto.

Yago se beneficiaría de esta reducción incluso si su residencia estuviera en otra comunidad autónoma o en el extranjero. La única diferencia en comparación con su residencia en Galicia sería que la Administración competente para gestionar el impuesto sería la Agencia Tributaria Estatal, pero seguirían aplicándose los beneficios de la legislación gallega (véase Tabla 2 del presente trabajo)

2. Diferencias entre transmisión mediante pacto de mejora y donación.

Si Antonio decidiera transmitir el inmueble a su hijo mediante una donación, en lugar de un pacto de mejora, las consecuencias fiscales serían distintas. Antonio, como donante, estaría obligado a tributar en el IRPF por la ganancia patrimonial obtenida. Esta ganancia se calcularía como la diferencia entre el valor de transmisión del bien (170.000 euros) y el valor de adquisición (100.000 euros), es decir, tributaría por una ganancia patrimonial de 70.000 euros.

Por otro lado, Yago, en calidad de donatario, sería el sujeto pasivo del Impuesto de Donaciones, debiendo tributar por la recepción del inmueble conforme a la legislación autonómica de Galicia, que establece actualmente que las donaciones de padres a hijos de hasta 200.000 euros están sujetas a un gravamen del 5%, lo que significa que Yago tendría que abonar a Hacienda 3.500 euros por la donación del inmueble.

3. Determinación del valor de transmisión en caso de venta del inmueble en 2029.

Si Yago decide vender el inmueble en 2029 por un valor de 200.000 euros, dado que han transcurrido más de 5 años desde la celebración del pacto de mejora, resulta irrelevante que el padre continúe vivo. En este supuesto, no se aplicaría el artículo 36 de la LIRPF, y Yago tomaría como valor de adquisición los 170.000 euros, que es el valor atribuido en el pacto sucesorio. La

ganancia patrimonial que Yago debería declarar en el IRPF sería, en términos generales ³⁵, la diferencia entre el precio de venta y el precio de adquisición (200.000 – 170.000=30.000). En consecuencia, tributaría en IRPF por la ganancia patrimonial de 30.000 euros.

4. Consecuencias en el IRPF si Yago vendiese el inmueble en 2027.

En el caso de que Yago hubiese decidido vender el inmueble en 2027, se le aplicaría el artículo 36 de la LIRPF, dado que la venta se produciría antes de que hubieran transcurrido cinco años desde la celebración del pacto, y mientras el padre Antonio aún estuviera vivo. En este caso, Yago se subrogaría en la posición de su padre respecto al valor y la fecha de adquisición del inmueble. Por lo tanto, la ganancia patrimonial a declarar en el IRPF sería significativamente mayor, calculándose en función del valor original de adquisición de Antonio (100.000 euros), lo que implicaría tributar por una ganancia patrimonial de 100.000 euros (200.000 – 100.000 = 100.000 euros)

5. Supuesto en el que Yago vendiese el inmueble en el 2027 y su padre hubiese fallecido en el año 2026.

En este supuesto no se aplicaría el art 36 de la LIRPF, porque Yago decide hace la transmisión una vez ha fallecido su padre, por lo que la ganancia patrimonial se calcularía según la regla general (precio de venta – precio de adquisición) y la ganancia patrimonial sería de 30.000 euros.

³⁵ Conviene recordar que, para calcular la pérdida o ganancia patrimonial a efectos de la LIRPF, en el valor de adquisición y venta se tendrían que computar los gastos de notaría, gestoría y del registro; Sí bien, para intentar comprender los conceptos básicos no aportamos esos gastos.

10.7.3. En el IIVTNU o plusvalía municipal.

El otorgamiento de un pacto sucesorio puede generar la obligación de pagar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), conocido como plusvalía municipal. Este impuesto se regula en el Real Decreto Legislativo 2/2004, modificado por Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.³⁶

Los artículos 104 a 110 TRHL establecen que se trata de un impuesto directo que grava el incremento de valor de los terrenos urbanos que se ponga de manifiesto cuando se transmite la propiedad o se constituye un derecho real sobre ellos.

De la citada regulación podemos deducir que para que el adquirente quede sujeto a este impuesto es necesario:

- Que se produzca un incremento de valor de los terrenos que tengan la consideración de urbanos, (y estén afectos al pago del impuesto según las disposiciones normativas aplicables).

- Que ese incremento se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad del inmueble o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre ellos, es decir, los pactos sucesorios que impliquen la transmisión de propiedad o derechos reales.

Del mismo modo, del art 104.5 de la LRHL se deduce que no se aplicará el impuesto en las transmisiones de terrenos con respecto a los cuales se compruebe que no ha habido un

³⁶ Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.

aumento en su valor al comparar los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.

En consecuencia, el obligado tributario puede alegar la inexistencia del incremento de valor, atendiendo a las reglas que se establecen en el mismo artículo 105.5 de la LRHL.

En el mismo sentido, en los últimos años ha habido importantes pronunciamientos judiciales acerca del IIVTNU, dada la discusión acerca de su procedencia en los supuestos de no haberse producido un incremento real del valor de los terrenos, de entre los que cabe destacar la cuestión de inconstitucionalidad planteada ante el Tribunal Constitucional.

Así, en la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021³⁷ se declararon inconstitucionales y nulos determinados artículos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en la medida en que no puede originarse la sujeción a tributación por dicho impuesto en el caso de no existir incremento real de valor de los terrenos.

Confirmando la jurisprudencia establecida por el Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo en sentencia 339/2024, de 28 de febrero señaló que cabe obtener la devolución de lo pagado por plusvalía municipal en liquidaciones tributarias firmes, cuando en la transmisión por

³⁷Pleno. Sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021. Cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020. Planteada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, respecto de diversos preceptos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Principio de capacidad contributiva y prohibición de confiscatoriedad: nulidad de los preceptos reguladores del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que establecen un sistema objetivo y de imperativa aplicación para la determinación de la base imponible del tributo (SSTC 59/2017 y 126/2019). Votos particulares.

la que se giró la liquidación tributaria no existió incremento del valor de los terrenos y, por tanto, se pagó por una ganancia que realmente no se produjo.³⁸

• **Sujeto pasivo.**

En lo que se refiere al sujeto pasivo del IIVTNU dado que la transmisión en virtud de pacto sucesorio es a título lucrativo, el artículo 106 LRHL establece que en el caso de transmisiones de terrenos o de la constitución o transmisión de derechos reales de uso que limiten el dominio de manera lucrativa, la persona física, jurídica o entidad que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transfiera dicho derecho real, será considerada como sujeto pasivo.

En la práctica, es común que en los pactos sucesorios se transmita la nuda propiedad de un inmueble urbano, reservándose el transmitente el usufructo vitalicio sobre el mismo. En este caso, el nudo propietario (el mejorado) sería el responsable de pagar la plusvalía municipal. Sin embargo, la obligación de pagar el IBI recaería en el usufructuario (transmitente).

Con relación a la base imponible de la plusvalía municipal, el artículo 107 LRHL dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un

³⁸ Comunicación Poder Judicial: el Tribunal Supremo declara que cabe obtener la devolución de lo pagado por plusvalía municipal cuando no se obtuvo incremento de valor del terreno, aunque la liquidación sea firme. (lunes, 4 de marzo de 2024) <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Noticias-Judiciales/El-Tribunal-Supremo-declara-que-cabe-obtener-la-devolucion-de-lo-pagado-por-plusvalia-municipal-cuando-no-se-obtuvo-incremento-de-valor-del-terreno--aunque-la-liquidacion-sea-firme>

periodo máximo de veinte años. Esta base imponible se determinará teniendo en cuenta la normativa de cada Ayuntamiento.³⁹

• **Devengo del impuesto.**

El devengo del IIVTNU se produce;

- En la fecha de transmisión de la propiedad del terreno.
- Cuando se constituya o transmita un derecho real limitativo del dominio, en la fecha en que se produzca dicha constitución o transmisión.

En cuanto al lugar de presentación, al ser un impuesto que se exige por el Ayuntamiento de la localidad en donde se encuentre situado el bien urbano, el art 110.2. LRHL establece que la declaración deberá ser presentada en el plazo de seis meses a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto.

• **Ordenanzas fiscales**

El artículo 108.4 LRHL recoge la posibilidad de que las distintas ordenanzas fiscales regulen bonificaciones a las transmisiones a título lucrativo y por causa de muerte, lo cual puede tener implicaciones directas en la tributación por los pactos sucesorios, pues su carácter mortis causa posibilita que puedan aplicarse dichas bonificaciones, en el caso de que el Ayuntamiento así lo establezca.

³⁹ Por norma general, la base imponible se determina multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo por el coeficiente que corresponda al período de generación (que será el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor), si bien el sujeto pasivo puede acreditar que el incremento del valor es inferior a la base imponible determinada según lo señalado, se tomará entonces como base imponible el importe de dicho incremento de valor. Si bien el tipo de gravamen será el que fije cada ayuntamiento, sin que pueda exceder del 30 %.

11. Estudio de la correlación entre el número de pactos sucesorios y el aumento del mínimo exento de la base imponible.

11.1. Marco introductorio: interacción entre fiscalidad y contexto socioeconómico.

En este capítulo nos centraremos en el apartado estadístico, para intentar relacionar la variación experimentada en el número de pactos sucesorios otorgados en el período de tiempo comprendido entre los años 2007 y 2023 con las modificaciones legislativas, especialmente con las de tipo fiscal, así como con las circunstancias socioeconómicas.

En primer lugar, mostraremos una gráfica que muestra la evolución numérica de los pactos sucesorios en el período de tiempo comprendido entre 2007 ⁴⁰ hasta el año 2023, para ello empleamos los datos proporcionados por el Colegio Notarial de Galicia. Advertimos asimismo de que estos datos se refieren únicamente a los pactos sucesorios otorgados en Galicia, ya que es posible la celebración de un pacto sucesorio con arreglo a la Ley de Derecho Civil De Galicia otorgado fuera del territorio de esta Comunidad Autónoma, tal y como hemos visto anteriormente.

⁴⁰ Tomamos como referencia el año 2007 pues es cuando entra en vigor la actual LDCG 2/2006 de 14 de junio.

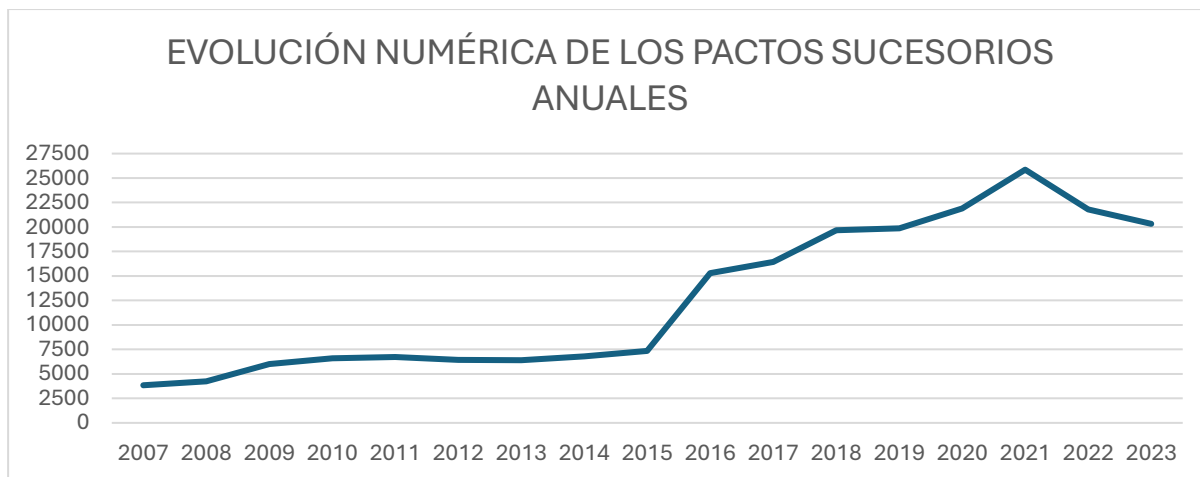


Gráfico 5: Evolución numérica del total de pactos sucesorios. Elaboración propia con los datos facilitados por el Colegio Notarial de Galicia.

La primera conclusión a la que podemos llegar es que se observa un incremento gradual en el número de pactos sucesorios, con algunos altibajos poco significativos hasta el año 2015, seguido de un aumento más pronunciado y significativo hasta llegar al máximo en el año 2021; también cabe destacar que en los dos últimos años (2022 y 2023) se evidencia una ligera disminución.

Para el presente estudio dividiremos en ámbito temporal objeto del análisis en tres períodos, el primero sería el comprendido entre los años 2007 a 2015, el segundo tramo serían los años 2016 a 2021 y el tercer segmento los años 2021 a 2023. En esta primera aproximación mencionaremos la posible relación con el contexto económico y fiscal de esos años.

• **Período 2007-2015**

Durante estos años la cantidad de pactos sucesorios se mantiene relativamente estable. Este período coincide con la crisis financiera global de 2008 y sus secuelas (recesión económica, aumento del desempleo y la contracción del PIB). En términos fiscales no se introdujeron cambios significativos que incentivaran el uso de pactos sucesorios; hasta el 31 de diciembre de 2015, los

beneficios fiscales aplicables consistían en una deducción del 100 % de la cuota, siempre que la base imponible no superase los 125.000 euros. Estos beneficios se aplicaban a los descendientes, apartados o mejorados de 25 años o más, y en su caso, al cónyuge apartado. (Artículo 11-dos-1 del Decreto Legislativo 1/2011).

• Aumento significativo desde el año 2016

A partir de 2016, se observa un incremento significativo en el número de pactos sucesorios. En el plano económico, Galicia comenzó a mostrar signos de recuperación a partir de 2014, aunque el crecimiento económico de la región fue ligeramente inferior al promedio del resto de España, podemos afirmar que este período estuvo marcado por la estabilidad económica tras la crisis.

En el ámbito fiscal, se produjo una reforma sustancial con la aprobación de la Ley 13/2015, de 24 de diciembre, que produjo una importante modificación en la tributación aplicable a los pactos sucesorios. A partir del 1 de enero de 2016, se estableció una reducción en la base imponible de hasta 400.000 euros (artículo 6-dos del Decreto legislativo 1/2011)⁴¹.

Paralelamente, en este mismo año, se dictó la importante sentencia por parte del Tribunal supremo, STS el 9 de febrero de 2016 que establecía aplicable la exención de tributación de los pactos sucesorios en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF), estableciendo que únicamente debían declararse en el Impuesto de Sucesiones. Este fallo resultó particularmente relevante, ya que confirmó que los pactos sucesorios se consideraban transmisiones “mortis

⁴¹ Tras la reforma, el artículo 6-dos del Decreto Legislativo 1/2011, establece la reducción en la base de 400.000 a los descendientes apartados/mejorados de 25 años o más y en su caso, el cónyuge apartado

causa”, y, por tanto, les era aplicable la legislación sucesoria y sus correspondientes beneficios fiscales.⁴²

• Pico en 2021

Desde mediados de marzo de 2020, cuando se declaró el estado de alarma a nivel nacional, Galicia, al igual que resto del país, se vio profundamente afectada por la pandemia de la COVID-19. Este acontecimiento desencadenó una nueva recesión económica, sin embargo, a partir del año 2021 Galicia empezó a mostrar signos de recuperación económica tras el impacto más severo de la pandemia.

En el ámbito fiscal, la Ley 7/2019, de 23 de diciembre reformó nuevamente el Decreto Legislativo 1/2011, aumentando la reducción de la base imponible a 1.000.000 de euros, aplicable a partir del 1 de enero del 2020. Además, en el año 2021, se aprobó la *Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal*, que tuvo importantes repercusiones al reducir los beneficios fiscales asociados a los pactos sucesorios. Esta Ley fue recurrida por la Xunta de Galicia ante el Tribunal Constitucional, lo que generó un debate sobre las posibles medidas fiscales del Gobierno central para endurecer el tratamiento de las sucesiones en vida.

El año 2021 marcó el punto más alto en el número de pactos sucesorios, alcanzando los 25.858, lo que representa un incremento del 588,26 % en comparación con año 2007.

⁴² La STS 407/2016, al igual que las Resoluciones V1691-07, de 30 de julio de 2007 y V2233-12, de 20 de noviembre de 2012 de la Dirección General de Tributos, otorgan naturaleza mortis causa a los pactos sucesorios. Aunque en la actualidad esta doctrina es ampliamente aceptada, no siempre fue un tema libre de controversias.

- **Descenso desde 2022**

En 2022, Galicia continuó su proceso de recuperación económica, aunque a un ritmo más lento que el resto del Estado, debido a la incertidumbre generada por factores como la guerra en Ucrania, la crisis energética y una alta inflación. Según datos del INE, el PIB gallego creció aproximadamente un 3,9 % en ese año.

En el ámbito fiscal las condiciones se mantuvieron favorables, con una exención de hasta 1.000.000 de euros. No obstante, observamos una ligera disminución en el número de pactos sucesorios, aunque al compararlo con el período 2007-20015, sigue mostrando cifras significativamente elevadas, lo que implica que estos pactos continúan profundamente arraigados en la vida social y económica de Galicia.

11.2. Fiscalidad de los distintos pactos sucesorios.

Siguiendo la aproximación expuesta en el epígrafe anterior, en esta sección presentaremos una gráfica para un análisis más detallado del tema objeto de esta investigación. Diferenciaremos los pactos sucesorios con entrega de bienes (representados en naranja), y los pactos sin entrega de bienes (representados en azul), además del total de pactos (representados en gris), proporcionando las cifras numéricas de los diferentes pactos.

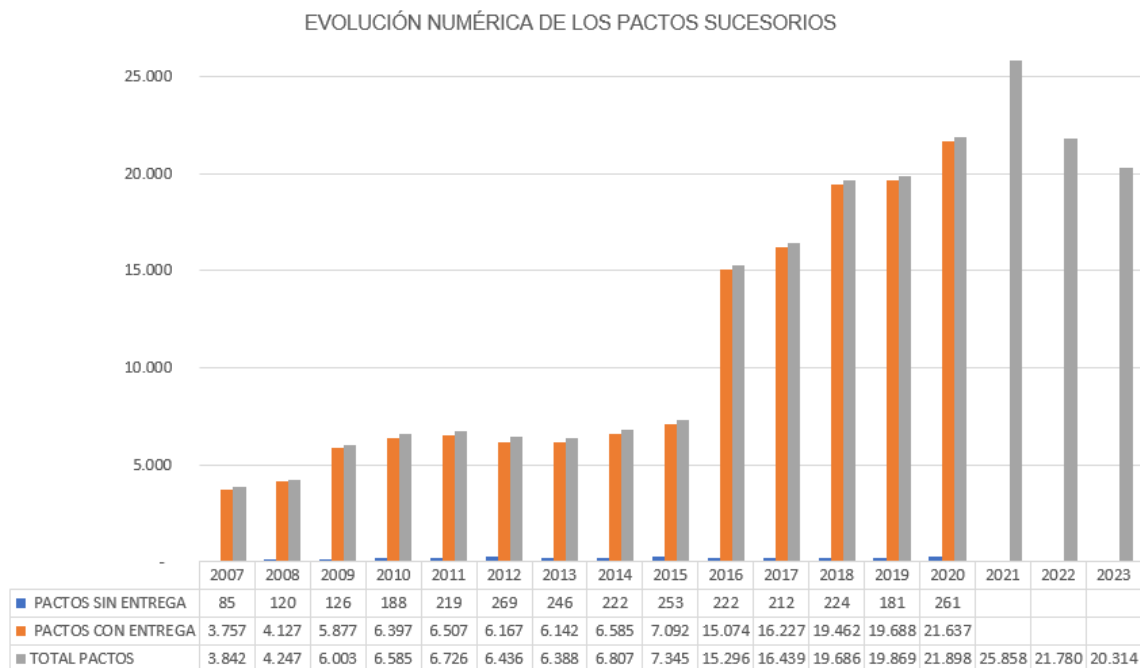


Gráfico 6: Evolución numérica segmentando los distintos pactos sucesorios. Elaboración propia con los datos facilitados por el Colegio Notarial de Galicia ⁴³

• Crecimiento general y diferenciado

Este incremento, con la salvedad de los dos últimos años, se observa tanto en los pactos sucesorios con entrega de bienes de presente, como en los pactos sin entrega de bienes, aunque con una notable proporción a favor de los primeros, que han aumentado en progresión geométrica en el período estudiado. Los pactos con entrega de bienes se han multiplicado, pasando de alrededor de los 4.000 en 2007 a 7.000 en 2015, y superando los 21.000 en 2020.

⁴³ Debemos advertir de que en el año 2.021 tuvo lugar un cambio de criterio en la forma de comunicar los datos estadísticos, pasando a no distinguirse entre los pactos sucesorios con entrega de presente de bienes y los pactos sucesorios sin entrega de presente de bienes. Sin embargo, como veremos con posterioridad, el porcentaje que representan los pactos sucesorios sin entrega de presente de bienes en relación con la totalidad de los pactos sucesorios otorgados es muy pequeño, por lo que, teniendo en cuenta dicha advertencia, utilizaremos los datos relativos a los pactos sucesorios otorgados a partir del año 2.021 como si se refiriesen únicamente a los pactos sucesorios con entrega de presente de bienes.

Sin embargo, los pactos sucesorios sin entrega de bienes de presente han crecido en progresión aritmética, comenzando con 85 pactos en 2007, llegando a 253 en 2015 y situándose en torno a los 261 en 2020. Este hecho llama la atención, ya que el número de pactos sin entrega de bienes nunca ha superado los 270 en toda la Comunidad Autónoma de Galicia, mientras que los pactos con entrega de bienes han superado, como hemos visto, la cifra de 21.000.

Por ello, la primera conclusión es que la utilización en Galicia de la figura jurídica del pacto sin entrega de bienes es residual, mientras que el uso de la figura del pacto con entrega de presente de bienes es generalizado.

• Incrementos significativos en momentos específicos

La segunda conclusión que podemos deducir de la gráfica presentada es que los mayores incrementos en el número de pactos con entrega de presente de bienes se producen en años determinados, no ocurriendo lo mismo con los pactos sin entrega de bienes, donde las variaciones en cuanto al número no son relevantes.

Fundamentalmente, los incrementos más significativos se producen en dos períodos; el primero de ellos, a partir del año 2016, donde se pasa de 7.092 pactos celebrados en el año 2015, a duplicarse sobradamente en el año 2016, con 15.074 pactos otorgados.

En cuanto a las causas, podemos deducir que en el período que comienza en el año 2016 el factor principal es evidente, la entrada en vigor de la reforma que establece una reducción de la base imponible de 400.000 euros. Como vimos en el epígrafe anterior, las circunstancias socioeconómicas de este período no parecen determinantes para provocar este importante incremento. Consecuentemente, consideramos que muchos ciudadanos, que ven cómo por un cambio legislativo pasa a ser menos gravosa una herencia en vida, deciden anticiparla en favor

de su cónyuge o descendientes, en previsión de que otro cambio legislativo, pero en sentido contrario, la haga más gravosa.

En período que comienza en el año 2020, se identifican diversos factores socioeconómicos, principalmente la pandemia, que pudieron haber provocado que los ascendientes con mejore situación económica brindaran apoyo a sus descendientes, ya que los jóvenes soportaron de manera más adversa la recesión económica. Si bien, consideramos que el factor principal vuelve a ser una modificación legislativa, concretamente, la Ley 7/2019, de 23 de diciembre, que estableció una reducción de la base imponible de 1.000.000 de euros.

• Mayor incremento en el año 2016 con relación al 2020

Con las presentes cifras, cabe preguntarse ¿por qué el incremento en el número de pactos otorgados en 2016 fue significativamente superior al incremento registrado a partir de 2020?

Consideramos que puede atribuirse a la diferencia en las cantidades exentas. En 2016 la reducción aumentó de 125.000 euros a 400.000 euros, lo que conllevó un incremento de 8.000 pactos en comparación con el 2015. En 2020, aunque la reducción se elevó a 1.000.000 de euros, el aumento de pactos entre 2020 y 2021 fue sólo 3.960, lo que sugiere hay más personas interesadas en celebrar pactos dentro del rango de hasta 400.000 euros que en aquellos que alcanzan 1.000.000 de euros.⁴⁴

Esta conclusión se ve respaldada por el hecho de que los pactos sucesorios con entrega de presente de bienes, que se benefician de la fiscalidad existente en el momento del

⁴⁴ Véase que, en Galicia el PIB per cápita en 2022 fue de 25.906 euros, un 8,5 % por debajo de la media española.

otorgamiento, han experimentado un incremento significativo. Por otro lado, los pactos sin entrega de bienes, que no se ven afectados por esas modificaciones legislativas, no han experimentado una variación significativa en su número.

11.3. ¿Necesidad socioeconómica o instrumento fiscal?

En nuestra opinión, la contestación a esta respuesta la podemos deducir del análisis de las diferencias fiscales entre los diferentes pactos sucesorios. Como hemos visto en el presente trabajo, en la Ley de Derecho Civil de Galicia se regulan los pactos sucesorios en su doble vertiente; pactos con entrega de presente de bienes y pactos sin entrega de bienes. Ambas figuras son específicas del Derecho civil de Galicia, sin embargo, podemos diferenciar;

En el caso de los pactos con entrega de bienes de presente, se trata de una figura que puede beneficiarse de las modificaciones legislativas que hacen su fiscalidad menos gravosa, pero sus efectos en la práctica son indistinguibles de la donación ordinaria regulada en el Código Civil en los artículos 618 y siguientes. Del mismo modo, consideramos la regulación de la donación en el Código Civil como más completa que la del pacto con entrega de bienes regulada en la Ley de Derecho Civil de Galicia, lo que permitiría adaptarla mejor a los fines pretendidos por el donante.

En el caso de los pactos sin entrega de bienes de presente⁴⁵, el devengo no se produce hasta el momento de la muerte del causante o el cumplimiento de la condición o limitación a que esté supeditada, por lo que no pueden beneficiarse de las desgravaciones fiscales existentes en

⁴⁵ El pacto de mejora sin entrega de presente de bienes ofrece algunas posibilidades únicas, como las de ser una alternativa a la revocabilidad intrínseca de los testamentos o evitar la excesiva carga fiscal del vitalicio, pero asegurándose el causante de la prestación de cuidados por parte del mejorado.

el momento de su celebración, pero sus efectos jurídicos no se pueden conseguir con la legislación civil común: sería necesario combinar la regulación de las donaciones por causa de muerte reguladas en el artículo 620 del Código Civil con la donación con reserva de la facultad de disponer del artículo 639 del mismo Código, existiendo a pesar de ello algunas diferencias.

El pacto sucesorio con entrega de presente de bienes está ampliamente extendido en la Comunidad Autónoma de Galicia y el número de pactos otorgados aumenta significativamente cuando modificaciones legislativas determinan beneficios fiscales. En sentido contrario el uso del pacto sucesorio sin entrega de bienes es residual en la Comunidad Autónoma de Galicia y el número de pactos otorgados no ha experimentado variaciones significativas desde la promulgación de la Ley de Derecho Civil de Galicia de 2006, por lo que podemos deducir que el elevado número de pactos sucesorios celebrados está determinado principalmente por su atractivo fiscal.

Pactos sucesorios en Galicia, ¿Necesidad social o instrumento fiscal?

Por todo lo expuesto en esta investigación, entendemos que principal factor determinante para la celebración de pactos sucesorios en Galicia no se está relacionado mayoritariamente con necesidades sociales y económicas, sino con la fiscalidad que le es aplicable.

12. Conclusiones.

• Instrumento dual: planificación sucesoria y fiscalidad ventajosa

En este trabajo hemos realizado un análisis de los pactos sucesorios abordando las principales motivaciones sobre su elevado uso y popularidad. Si bien tradicionalmente estos pactos se han justificado por razones sociales y familiares, el estudio que presentamos en este trabajo señala que su empleo está principalmente condicionado por las ventajas fiscales que ofrecen. No obstante, más allá del incentivo tributario, es evidente que responden también a una creciente necesidad social de contar con herramientas jurídicas que permitan una mayor autonomía de la voluntad de las partes en la planificación sucesoria.

Como hemos señalado, estos pactos, que posibilitan la transmisión anticipada de bienes en vida, ofrecen una alternativa más flexible y consensuada, en comparación con la herencia tradicional, aportando claridad y seguridad a todas las partes involucradas. En el actual contexto socioeconómico marcado por el incremento en la esperanza de vida, la tardía emancipación de los jóvenes y las dificultades para acceder a una vivienda, los pactos sucesorios se presentan como un instrumento eficaz de apoyo intergeneracional, resaltando el papel clave de la familia como red de apoyo. Por todo lo anterior, concluimos que se trata de un instrumento que además de estar incentivados por su favorable tratamiento fiscal, permiten una planificación sucesoria conforme a la voluntad de las partes, facilitando la transferencia de determinados bienes o derechos de la herencia a un momento vital en el que puedan ser más convenientes, al tiempo que posibilitan la configuración del régimen de colación y su correspondiente imputación.

• Desafíos y oportunidades para una Galicia más sostenible y competitiva

Galicia se encuentra en una posición intermedia entre las comunidades autónomas de España con un crecimiento similar al del conjunto del país. Sin embargo, es fundamental

aprovechar mejor sus fortalezas, especialmente su elevado potencial en sostenibilidad debido a la amplia presencia de energías renovables. Para ello, es necesario gestionar eficazmente sus recursos, atrayendo talento y diversidad de otras regiones, al mismo tiempo que se fomenta la retención y el retorno de los jóvenes y emigrantes gallegos.

Uno de los grandes desafíos de Galicia es el envejecimiento de su población, lo que exige una mayor inversión en el cuidado de personas mayores y dependientes, así como en servicios e infraestructuras, sobre todo en las zonas rurales. Es imprescindible implementar políticas que mitiguen el éxodo rural y fortalezcan el sector primario, a menudo relegado por el avance de la acelerada urbanización. De este modo, Galicia puede consolidarse como una región competitiva, sostenible y abierta a la diversidad.

• **Desigualdad fiscal en España**

Del estudio de la fiscalidad de los pactos sucesorios realizado en este trabajo, se concluye que el actual régimen de financiación autonómica es una cuestión controvertida entre las distintas comunidades autónomas. Ello lo corrobora la actual situación existente en España con la concesión del sistema de financiación privilegiada a Cataluña y la oposición de otras comunidades autónomas. La creciente disparidad fiscal entre regiones evidencia que estamos avanzando hacia un modelo cuasi federal en términos fiscales, lo cual presenta importantes riesgos, entre otros, la fragmentación económica del país y la creación de desigualdades significativas en los derechos y deberes fiscales de los ciudadanos según su lugar de residencia.

En el caso específico de las sucesiones, el debate sobre su fiscalidad refleja una tensión entre la autonomía financiera de las comunidades autónomas y la necesidad de una mayor cohesión fiscal a nivel nacional. Por un lado, quienes apoyan una fiscalidad sucesoria más favorable argumentan que facilita la transmisión de patrimonios familiares y refuerza la estabilidad económica de las familias. Por otro lado, sus detractores sostienen que la existencia

de estas diferencias erosiona los principios de igualdad y justicia tributaria, creando "paraísos fiscales" dentro del propio Estado.

En resumen, la desigualdad fiscal en España, reflejada en las diferentes normativas sucesorias, plantea importantes desafíos para la cohesión territorial y social del país. Si bien el modelo autonómico permite cierta flexibilidad, respetando la diversidad regional, es crucial encontrar un equilibrio que garantice una mayor equidad fiscal y que no comprometa los principios de solidaridad y justicia tributaria entre regiones.

13. Bibliografía

13.1 Manuales y otras fuentes

Manuales

Estévez Abeleira, T. (2018). *Los pactos de mejora en el Derecho civil de Galicia*, Ed. Reus

García Rubio, M.P. (2000). El apartamiento sucesorio en el Derecho civil gallego. En *Anuario de Derecho civil*. Volumen 53 (4) pp.1397-1482.

Ordoñez Armán, F.M., Peón Rama, V.J. y Vidal Pereiro, V.M. (2007). De los pactos sucesorios. Disposiciones Generales. En: Cora Guerreiro y otros (coords.). *Derechos 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*, Consejo General del Notariado. Capítulo III. pp.333-578.

Artículos doctrinales

González Laxe, F. (2021). Galicia: Su territorio y su organización económica. Un análisis de los contrastes y de la competitividad. *Revista Administración & Ciudadanía*, 16, pp.153-170. <https://doi.org/10.36402/ac.v16i1.4717>.

Ginisty, J. (2009). La Reforma del Código de sucesiones en Francia. *Revista El Notario del Siglo XXI*. (26) <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revista-26?id=1537:la-reforma-del-derecho-de-sucesiones-en-francia-0-9121793824361445>

Hinojosa Torralvo, J.J. (2020). La evolución del modelo de financiación autonómica en España. Evaluación y perspectivas. *Revista jurídica de investigación e innovación educativa. Nueva Época*, 22, pp.73-94. <https://doi.org/10.24310/REJIE.2020.v0i22>

Martorell, V. (2021). *La mejora y la apartación gallegas en la práctica: Incidencia de la Ley 11/202*. <https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/la-mejora-y-apartacion-gallegas-en-la-practica-incidencia-ley-antifraude/>

Ordoñez Armán, F.M. (2011). *La autonomía de la voluntad y el derecho de sucesiones en Galicia*.

Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

[https://ragjyl.gal/wp-](https://ragjyl.gal/wp-content/uploads/2016/12/Libro-Francisco-Ordonez.pdf)

[content/uploads/2016/12/Libro-Francisco-Ordonez.pdf](https://ragjyl.gal/wp-content/uploads/2016/12/Libro-Francisco-Ordonez.pdf)

Pazo, A.J.& Morgón, M.P. (2018). El despoblamiento de Galicia: la visualización de la catástrofe.

Revista de estudios sobre despoblación y desarrollo rural. 24. pp.123-154.

<https://doi.org/10.4422/ager.2018.02>

Pinilla. V. y Sáez, A.L. (2021). “Desequilibrios territoriales y políticas públicas”. *Presupuesto y*

Gasto Público: Instituto de Estudios Fiscales. 101, 87.

Páginas Web

Agencia Tributaria. (s.f.). Sede electrónica. *Modelo 650. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*.

Autoliquidación adquisición “mortis causa”.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/G702.shtml>

ARDÁN Servicio de Información empresarial. (2023). *Informe económico y de competitividad*.

<https://www.zfv.es/ardan/informe2023/informeardangalicia2023.pdf>

Axencia Tributaria de Galicia. (s.f.). *Guía del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*.

<https://www.atriga.gal/tributos-da-comunidade-autonoma/sucesions-e-doazons/guia-do-imposto>.

BBVA Research (2023). *Informe sobre la Situación de Galicia en 2023*.

<https://www.bbva.com/publicaciones/espana-situacion-galicia-2023/>

CaixaBank Research. (3 de julio 2024). *Fichas Comunidades Autónomas: Galicia*.

<https://www.caixabankresearch.com/es/publicaciones/fichas-comunidades-autonomas/galicia>

Cinco Días (20 de julio de 2008). *Solbes abre el 'sudoku' de la financiación.*

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2008/07/21/economia/1216619782_850215.html.

CIXTEC. (s.f.). *Manual de Usuario ALIS.* https://www.cixtec.gal/es_ES

Epdata. (18 de noviembre de 2022). *Galicia - Población: inmigrantes, emigrantes y otros datos sobre los habitantes de cada comunidad autónoma.*

<https://www.epdata.es/datos/poblacion-inmigrantes-emigrantes-otros-datos-habitantes-cada-comunidad-autonoma/2/galicia/301>

Epdata. (26 de julio de 2024). *Galicia -Paro en cada Comunidad Autónoma según EPA del INE*

<https://www.epdata.es/datos/paro-cada-comunidad-autonoma-epa-ine/11/galicia/301#:~:text=Empleo%20El%20n%C3%BAmero%20total%20de%20parados%20parados%20en%20Galicia,que%20elabora%20el%20Instituto%20Nacional%20de%20Estad%3%ADstica%20%28INE%29.>

Europa Press Galicia. (23 de diciembre de 2022). *Las siete grandes ciudades concentran el 44,7% del PIB de Galicia en 2020.*

<https://www.europapress.es/galicia/noticia-siete-grandes-ciudades-concentran-447-pib-galicia-2020-20221223124653.html>

Expansión Datosmacro.com (s.f.). *Comunidades Autónomas: Galicia.*

<https://datosmacro.expansion.com/ccaa/galicia>

Instituto Galego de Estatística (IGE). (2023) *Indicadores demográficos.*

https://www.ige.gal/web/mostrar_actividade_estadistica.jsp?idioma=es&codigo=0201004

Instituto Nacional de Estadística (2023). *Índice de envejecimiento por comunidad autónoma.*

<https://www.ine.es/consul/serie.do?d=true&s=IDB55921>

Organización de las Naciones Unidas. (s.f.) *Objetivos de desarrollo sostenible.*

<https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/sustainable-development-goals/>

13.2. Legislación.

Constitución Española 1978. [https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/(1)/con)

Código Civil Español 1889. [https://www.boe.es/eli/es/rd/1889/07/24/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/rd/1889/07/24/(1)/con)

Ley 147/1963, de 2 de diciembre, sobre Compilación del Derecho Civil Especial de Galicia [BOE-A-1963-22615](https://www.boe.es/eli/es/l/1963/12/02/147/con), «BOE» núm. 291, de 5 de diciembre de 1963

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas <https://www.boe.es/eli/es/lo/1980/09/22/8/con>

Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia. <https://www.boe.es/eli/es/lo/1981/04/06/1/con>

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones <https://www.boe.es/eli/es/l/1987/12/18/29/con>

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-27678>

Ley 4/1995, 24 de mayo de derecho civil de Galicia. [https://www.boe.es/eli/es/d/1947/02/14/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/d/1947/02/14/(1)/con)

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-14563>

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. <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con>

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. «BOE» núm. 305, de 19/12/2009. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-20375>

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. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-18161>

Reglamento (UE) n.º 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones mortis causa y a la creación de un certificado sucesorio europeo. «DOUE» núm. 201. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2012-81342>

Ley 13/2015, de 24 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. <https://www.boe.es/eli/es-ga/l/2015/12/24/13>

Ley 3/2018, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. <https://www.boe.es/eli/es-ga/l/2018/12/26/3/con>

Ley 7/2019, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. <https://www.boe.es/eli/es-ga/l/2019/12/23/7>

Orden de 21 de enero de 2021 por la que se aprueban los diferentes modelos de autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Comunidad Autónoma de Galicia y se regulan el procedimiento y las condiciones para su pago y presentación, así como determinadas obligaciones formales y de suministro de información tributaria. DOD Núm.14. Vienes 22 enero 2021. <https://www.atriga.gal/documents/20582092/20584026/Orden-20210121-ISD-es+02-01-2024.pdf/24d41a70-9fff-4479-9e6b-34c5cb628fb3>

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. <https://www.boe.es/eli/es/l/2021/07/09/11/con>

Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. «BOE» núm. 268, de 9 de noviembre de 2021. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-18276>

13.3 Jurisprudencia

Sentencias del Tribunal Constitucional

Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021. Cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020. Obtenida de, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-19511>

Sentencia del Tribunal Constitucional 62/2023, de 24 de mayo. BOE núm. 150, de 24 de junio de 2023. Obtenida de, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2023-14930>

Sentencias del Tribunal Supremo

STS 407/2016, de 9 de febrero de 2016. BOE-A-2016-4778. Obtenida de, <https://app.vlex.com/search/jurisdiction:ES/Sentencia+del+Tribunal+Supremo+407%2F2016./vid/643806637>

Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia

STSJ de Galicia 39/2012, de 27 de noviembre de 2012. Obtenida en, <https://app.vlex.com/search/jurisdiction:ES/STSJ+de+Galicia+39%2F2012%2C+27+de+noviembre/vid/414693714>

STSJ de Galicia 354/2014, de 11 de junio de 2014. ECLI:RS: TSJGAL: 2014:6419. Obtenida de <https://app.vlex.com/search/jurisdiction:ES/STSJ+de+Galicia+353%2F2014%2C+de+11+de+junio/vid/527126294>

Sentencias de las Audiencias Provinciales

SAP de A Coruña 104/2012, de 2 de marzo de 2012. Obtenida de, <https://app.vlex.com/search/jurisdiction:ES/Sentencia+de+la+Audiencia+Provincial+de+A+Coru%C3%B1a+104%2F2012%2C+de+2+de+marzo/vid/363166754>

13.4. Resoluciones

Resolución vinculante de la Dirección General de Tributos, V1691-07, de 30 de julio de 2007. <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v1691-07-30-07-2007-1308831>

Resolución vinculante de la Dirección General de Tributos, V2233-12, de 20 de noviembre de 2012. <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2233-12-20-11-2012-632351>

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 00/02976/2015/00/00, de 2 de marzo de 2016. [https://app.vlex.com/search/jurisdiction:ES/Resoluci%C3%B3n+N%C2%BA+00%2F02976%2F2015%2F00%2F00+de+Tribunal+Econ%C3%B3mico-Administrativo+\(TEAC\)%2C+02%2F03%2F2016](https://app.vlex.com/search/jurisdiction:ES/Resoluci%C3%B3n+N%C2%BA+00%2F02976%2F2015%2F00%2F00+de+Tribunal+Econ%C3%B3mico-Administrativo+(TEAC)%2C+02%2F03%2F2016)

Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 20 de enero de 2022. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-2517