

# **La reciente reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y sus consecuencias en el Derecho civil foral vasco**

ALBERTO ATXABAL RADA

Profesor Titular de Derecho Financiero y  
Tributario de la Universidad de Deusto y  
Miembro de la Junta Directiva de la AVD/ZEA



SUMARIO: 1. LA EXENCIÓN DE LAS TRANSMISIONES SUCESORIAS Y DE LAS DONACIONES. 2. LA DEROGACIÓN DE LA EXENCIÓN PARA LAS DONACIONES. 3. LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN 2014: LA DEROGACIÓN DE LA EXENCIÓN PARA LAS SUCESIONES Y LAS PERCEPCIONES DE SEGUROS DE VIDA. 4. EL RÉGIMEN TRANSITORIO PARA EL DERECHO CIVIL FORAL VASCO.

*Sean mis primeras palabras de recuerdo para nuestro compañero fallecido hace algunas fechas, Francisco Javier Oleaga Echeverría. Cuando la Academia Vasca de Derecho decidió realizar una publicación en homenaje a Javier, se me ocurrió participar con una pequeña aportación que abordara de alguna forma el Derecho civil foral que él tanto amaba. De hecho, yo conocí a Javier cuando estaba elaborando mi tesis doctoral sobre el tratamiento fiscal del Derecho civil foral vasco y él fue una de las personas que me trasladaron su preocupación por los efectos que la fiscalidad tenían en aquel momento sobre las instituciones clásicas del Derecho civil foral como eran el poder testatorio, la comunicación foral o los pactos sucesorios. Recuerdo con especial cariño unas apreciaciones que me hizo por escrito, donde exponía problemas que se le habían planteado en el día a día en relación con la aplicación de las distintas normas tributarias al Derecho civil foral vasco. Aprovecho, pues, la ocasión para rendirle un merecido homenaje comentando someramente la reciente reforma del Impuesto sobre Sucesiones y los efectos que va a tener en el Derecho civil foral vasco.*

## 1. LA EXENCIÓN DE LAS TRANSMISIONES SUCESORIAS Y DE LAS DONACIONES

Allá por 1992, siguiendo la estela marcada por Navarra en aquellos momentos, se decidió declarar exentas<sup>1</sup> las transmisiones sucesorias o las derivadas de seguros de vida sometidas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando estas se producían entre cónyuges (o parejas de hecho, también desde 2003) o entre parientes en línea recta, o entre adoptantes y adoptados. Así lo hicieron también Gipuzkoa y Álava, con una matización digna de mención. En la tramitación de la propuesta en las Juntas Generales de Álava se amplió el ámbito objetivo de la exención acogiendo también a las donaciones, como sucedía entonces en Navarra, y declarando por tanto exentas las donaciones entre cónyuges, entre parientes en línea recta y entre adoptantes y adoptados. Esta diferencia entre territorios se mantuvo hasta 1997 cuando Bizkaia<sup>2</sup> en primer lugar y Gipuzkoa un poco más tarde, deciden declarar también exentas las donaciones entre los mencionados parientes.

La declaración de la exención para las sucesiones y para las donaciones que se adoptó hace veinte años fue el germen de una emulación indisimulada por parte de las Comunidades Autónomas de régimen común que fueron paulatinamente estableciendo la exención, sobre todo, para las sucesiones entre parientes cercanos en línea recta, o en otros casos, no establecieron la exención total pero sí una bonificación lo suficientemente generosa para que en la práctica el resultado fuese el mismo para la gran mayoría de contribuyentes por este impuesto.

---

<sup>1</sup> En el caso de Bizkaia, el artículo 75 de la Norma Foral 1/1992, de 13 de febrero, sobre Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1992 (Boletín Oficial de Bizkaia, núm. 36, anexo, de 13 de febrero de 1992) modificó el artículo 5.7 de la entonces en vigor Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para introducir la citada exención.

<sup>2</sup> Será la Norma Foral 3/1997, de 10 de abril, de modificación parcial del Texto refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones quien proceda a modificar, entre otros, el artículo 5 de la normativa del impuesto para declarar la exención de las donaciones entre cónyuges, entre parientes en línea recta y entre adoptantes y adoptados. Boletín Oficial de Bizkaia, núm. 78, de 24 de abril de 1997.

## 2. LA DEROGACIÓN DE LA EXENCIÓN PARA LAS DONACIONES

Esta inercia de los últimos veinte años se rompe en el caso de la exención para las donaciones a partir del 1 de abril de 2012<sup>3</sup>. Ya nos advertía la exposición de motivos de la norma derogatoria que la situación de crisis económica exigía de las Instituciones Competentes del Territorio Histórico de Bizkaia un papel activo en el marco de la adopción de medidas tributarias que reforzasen los ingresos públicos y promoviesen la recuperación económica y asegurasen la estabilidad presupuestaria, sin perder de vista la contribución a avanzar en el principio de equidad permitiendo una mejor distribución de las cargas tributarias, reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica. Es decir, razones recaudatorias llevaron a la Diputación Foral a eliminar la exención en las donaciones para familiares directos, pasando a tributar a un tipo único del 1,5 por 100.

No obstante, esta medida se establecía con un carácter exclusivamente temporal para los años 2012 y 2013. Así, se nos decía que las medidas profundizaban en la idea de la solidaridad, fijando las pautas básicas de la política fiscal y tributaria, con el propósito de contribuir a la colocación de los cimientos para el inicio de una recuperación sólida y duradera de la economía del Territorio Histórico de Bizkaia, si bien, confiados en que la reactivación económica no podía tardar, las medidas adoptadas tenían un marcado carácter coyuntural, limitando su aplicación a los ejercicios 2012 y 2013.

A este respecto, desaparecía la exención para las donaciones entre cónyuges o parejas de hecho, entre parientes en línea recta, y entre adoptantes y adoptados, que pasaban a tributar a un tipo fijo de gravamen del 1,5% sobre el valor de lo donado al contribuyente. Sólo restaba por de-

---

<sup>3</sup> Véase el artículo 5 de la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013 y otras medidas tributarias. Boletín Oficial de Bizkaia, núm. 48, de 8 de marzo de 2012.

terminar si se establecía algún tipo de régimen transitorio para las donaciones efectuadas por estos familiares directos con anterioridad a la entrada en vigor de la derogación de la exención, esto es, antes del 1 de abril de 2012, que debieran acumularse por razones de progresividad del impuesto.

La norma derogatoria optó por respetar las exenciones que se habían producido con anterioridad a su entrada en vigor, por lo que no fue necesaria la implantación de un régimen transitorio por la adopción de la medida. Así, desde el 1 de abril de 2012, las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, y que no hubieran sido declaradas exentas, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto, por lo que la cuota tributaria se obtendrá en función de la suma de todas las bases imponibles. Las cuotas satisfechas con anterioridad por las donaciones y demás transmisiones lucrativas equiparables acumuladas serán deducibles de la liquidación que se practique como consecuencia de la acumulación.

En otras palabras, si entre un mismo donante y donatario se habían donado bienes en marzo de 2012, con derecho a la exención debido al grado de parentesco entre las partes de la donación, y con posterioridad, imaginemos que en septiembre de 2013, las mismas personas llevan a cabo otra donación, no procedería la acumulación de donaciones puesto que no se tienen en cuenta las declaradas exentas. Esta decisión del legislador foral respeta la situación previa a la derogación, como una situación inamovible que tampoco perjudica al contribuyente una vez derogada la exención. Remarco esta regulación para contrastarla con la adoptada en 2014 cuando se deroga la exención para las sucesiones.

### 3. LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN 2014: LA DEROGACIÓN DE LA EXENCIÓN PARA LAS SUCESIONES Y LAS PERCEPCIONES DE SEGUROS DE VIDA

Como sabemos, a partir del 1 de enero de 2014 han entrado en vigor nuevas normas forales que regulan el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en lo que la Diputación Foral ha catalogado como la mayor reforma fiscal desde que se recuperan las instituciones forales a principios de los ochenta.

Por lo que ahora nos interesa, se deroga desde el 1 de enero de 2014 la exención para las sucesiones<sup>4</sup>, pasando a tributar al 1,5% al igual que sucede con las donaciones.

En 2014 nuevamente las mismas o muy parecidas razones recaudatorias le llevan al legislador foral a eliminar la exención para las transmisiones sucesorias y para las percepciones de seguros de vida entre cónyuges o parejas de hecho, entre parientes en línea recta, o entre adoptantes y adoptados. La norma derogatoria aduce varias razones para eliminar la exención. Así se afirma que la consolidación del principio de equidad, así como de la suficiencia de los ingresos públicos con medidas de impacto moderado, y el tratamiento tributario de este tipo de transmisiones lucrativas, bien sea *inter vivos* o *mortis causa*, aplicable en las Administraciones de nuestro entorno, recomienda prorrogar *sine die* el régimen transitorio establecido para estas donaciones, así como someter a tributación tanto las sucesiones en línea recta y entre cónyuges o parejas de hecho, como las

---

<sup>4</sup> Norma Foral 10/2013, de 5 de diciembre, de modificación del texto refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Boletín Oficial de Bizkaia, núm. 238, de 13 de diciembre de 2013.

percepciones de cantidades derivadas de seguros de vida por estas mismas personas, como consecuencia del fallecimiento del causante.

La nueva tributación de estas transmisiones *mortis causa* supone la pérdida de la exención de que han gozado hasta ese momento, pasando a tributar al tipo proporcional del 1,5% con un mínimo exento de tributación de 400.000 euros por cada sucesor. Como complemento de lo anterior, se introduce un régimen transitorio para las adquisiciones hereditarias que se rigen por el Derecho civil foral de Bizkaia.

Por tanto, las transmisiones sucesorias y las percepciones de seguros de vida entre cónyuges o parejas de hecho, entre parientes en línea recta o entre adoptantes y adoptados tributan desde el 1 de enero de 2014 a un tipo fijo de gravamen del 1,5% sobre lo percibido por el heredero o legatario, o el beneficiario del seguro. Se trata, no obstante, de una tributación dulcificada porque sólo se aplica cuando se perciban más de 400.000 euros en una herencia o en un seguro de vida por el fallecimiento del causante. En la práctica habrá muchos contribuyentes que no tendrán que tributar a pesar de la derogación de la exención. Pensemos en una sucesión con tres herederos que reciben el caudal hereditario a partes iguales; en este caso, para que tribute el valor fiscal del patrimonio neto hereditario debería superar el millón doscientos mil euros (1.200.000 euros) para que tributara.

De ahí la importancia de que se fije una reducción de 400.000 euros en las adquisiciones *mortis causa* provenientes del cónyuge, de la pareja de hecho, de ascendientes o descendientes en línea recta por consanguinidad, o de adoptantes o adoptados. Y asimismo, se fija otra reducción de 400.000 euros en las cantidades percibidas por razón de seguros de vida entre los mismos grupos de parientes.

La tributación de todas estas transmisiones que estaban exentas hasta el 31 de diciembre de 2013 ha obligado al legislador a retocar otros aspectos del impuesto para referirse a los nuevos contribuyentes en materia de adición de la base imponible, en materia de acumulación de ad-

quisiciones derivadas de la utilización de poderes testatorios, en materia de transmisiones indirectas entre parientes en línea colateral, en materia de acumulación de adquisiciones provenientes del causante en los cinco años anteriores a su fallecimiento, en la definición de los grupos de parientes a efectos de aplicación de las reducciones de la base, etcétera. Digamos que la normativa se ha adecuando a la existencia de nuevos contribuyentes anteriormente exentos. No vamos a analizar en detalle estas medidas porque nos queremos centrar en la incidencia de la reforma sobre el Derecho civil foral vasco.

Una primera regla que se ha modificado en este sentido es el artículo 26.3 de la Norma Foral del Impuesto. Así, respecto al poder testatorio, se establece que en todos los casos de utilización del poder testatorio se procederá a acumular todas las adquisiciones que concurren en un mismo sucesor a efectos de la liquidación del impuesto y de la aplicación de las reducciones en la base imponible. Además, las cuotas satisfechas con anterioridad por las liquidaciones acumuladas serán deducibles de la liquidación que se practique como consecuencia de la acumulación. Por último, el valor de los bienes y derechos correspondientes a dichas adquisiciones será el que tuvieron en el momento de su devengo.

Es una regla lógica con la derogación de la exención que, si bien ya existía antes de la última reforma, ahora tendrá un mayor predicamento. Se acumularán todas las adquisiciones como consecuencia de los distintos usos del poder testatorio, o de la extinción irrevocable del mismo, en su caso, siempre que sean transmisiones entre el mismo causante y el mismo heredero.

En segundo lugar, se modifica el artículo 30 de la normativa del Impuesto para que las donaciones y demás transmisiones lucrativas equiparables sean acumulables a la base imponible en la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario, salvo que se trate de adquisiciones «mortis causa» de los bienes declarados exentos en el artículo 5 del Texto Refundido, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no ex-

ceda de cinco años, y se considerarán a los efectos de determinar la cuota tributaria como una sola adquisición. De la liquidación practicada por la sucesión será deducible, en su caso, el importe de lo ingresado por las donaciones y demás transmisiones lucrativas equiparables acumuladas, procediéndose a la devolución de todo o parte de lo ingresado por éstas cuando la suma de sus importes sea superior al de la liquidación que se practique por la sucesión.

Esta medida merece dos comentarios. En primer lugar, en el caso de las donaciones entre un donante y un donatario que se produjeron antes del 1 de abril de 2012, y que estuvieron exentas debido a la relación de parentesco entre donante y donatario, se van a gravar a partir de la reforma. Pues bien, a diferencia de la regla de acumulación de donaciones producidas entre el mismo donante y el mismo donatario en un plazo de tres años donde vimos que se respetaba la declaración previa de la donación como exenta, si el donante muere antes de que transcurran cinco años desde la donación exenta hay que acumular la donación, exenta en su día, a la base imponible de la sucesión por lo que, de forma indirecta, se pierde el derecho a la exención previamente declarada. El matiz se debe a que para la acumulación donaciones en el plazo de tres años no se tienen en cuenta las donaciones declaradas exentas, mientras que para la acumulación de donaciones a los bienes hereditarios en el plazo de cinco años sólo se excluye las donaciones exentas en virtud del artículo 5 del Texto refundido del Impuesto que ya no recoge la exención entre cónyuges, parejas de hecho y parientes directos.

Esta situación no provocará mayores consecuencias si el valor de la herencia recibida, incluyendo las donaciones exentas, no supera los 400.000 euros porque en cuanto se supere esta cuantía habrá que tributar por el exceso al 1,5%, también por la donación declarada exenta en su día. Ello se debe a que el régimen transitorio que comentaremos más adelante sólo tiene en cuenta la acumulación de las adquisiciones hereditarias y no la acumulación de donaciones.

En segundo lugar, no deja de llamar la atención la regla establecida por la reforma que parece contradecir el objetivo de la misma que no es otro que mejorar los resultados recaudatorios de Hacienda. Me refiero a la devolución que se producirá en muchos casos en que existió una donación gravada entre el causante y el futuro heredero en el plazo de los cinco años anteriores al fallecimiento del causante, devolución debida a la reducción de 400.000 euros en la adquisición sucesoria que provocará que no haya que pagar impuesto sobre la sucesión y se pueda exigir la devolución de lo pagado en la donación previamente. De esta forma, Hacienda deberá devolver una parte de lo recaudado por la donación en muchas ocasiones.

#### 4. EL RÉGIMEN TRANSITORIO PARA EL DERECHO CIVIL FORAL VASCO

Como vemos, la reforma tributaria adoptada supone un cambio en la tributación sucesoria vigente hasta su entrada en vigor, pasando de una situación de exención a un gravamen del 1,5%. Esta circunstancia afecta en mayor medida a aquellas formas de delación sucesoria que permiten la transmisión de los bienes y derecho en varios actos o momentos en el tiempo, como puede ser el caso de las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio o el caso de las transmisiones sucesorias a través de pactos con eficacia de presente cuando el instituyente fallece en un momento posterior. Es, por el contrario, una circunstancia indiferente desde el punto de vista temporal para las transmisiones sucesorias realizadas en un solo acto, como las herencias sometidas al Código civil, aunque habría que matizar esta circunstancia cuando sobre la herencia del vizcaíno de villa pende el ejercicio de un poder testatorio, o como en las herencias sometidas al Derecho civil foral vasco si no hay un pacto sucesorio de presente o un poder testatorio sobre la misma.

Estas razones han impulsado el legislador foral a establecer un régimen transitorio de las sucesiones pendientes del ejercicio de un poder

testatorio y de los pactos sucesorios con eficacia de presente. Básicamente, se establecen dos reglas: por una parte, se otorga un plazo de seis meses para poder repartir la herencia del fallecido que esté pendiente del ejercicio de un poder testatorio con arreglo a la exención que ha sido derogada; y por otra parte, se regula la acumulación de adquisiciones y el juego de la reducción de los 400.000 euros en las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio o en los pactos sucesorios con eficacia de presente.

Como decíamos, el legislador foral otorga una última oportunidad de aplicar la exención ahora derogada durante un plazo de seis meses. En los supuestos de herencias que, a la entrada en vigor de la reforma, es decir el 1 de enero de 2014, se encuentren diferidas, total o parcialmente bajo la figura de un alkar poderoso o poder testatorio, las personas que ejerzan las funciones de comisario o alkar poderoso dispondrán de un plazo de 6 meses para el ejercicio irrevocable de dicho poder en su totalidad, en cuyo caso, podrán aplicar la exención vigente hasta la entrada en vigor de la reforma. Esta normativa será asimismo de aplicación en las adquisiciones hereditarias que se produzcan como consecuencia de la extinción del poder por cualquier causa diferente a la de su ejercicio.

Estamos hablando, por consiguiente, de un plazo que finalizaría el lunes 30 de junio de 2014. Esta medida supone trasladar la eficacia de la derogación de la exención hasta fin de junio para las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio. Es un trato de favor que lleva aparejada la obligación de transmitir la herencia antes de que transcurran los primeros seis meses de 2014. El problema será menor cuando todos los herederos sean mayores de edad porque seguramente el reparto de la herencia se podría adelantar; si los herederos forzosos son menores de edad, en cambio, la norma fiscal obliga a adelantar una transmisión que, por sí, debería producirse en un momento posterior, dejando al comisario de la herencia, y generalmente progenitor de los herederos, ante una disyuntiva de difícil decisión.

La posibilidad de aplicar la exención en los primeros seis meses de 2014 no es válida, sin embargo, para aquellos casos en que la herencia se reparte en dos o más momentos por el uso de uno o varios pactos sucesorios con eficacia de presente. Es decir, si se transmitió parte de la herencia mediante un pacto sucesorio de presente y en los primeros seis meses de 2014 se pretende la transmisión del resto de la herencia mediante otro pacto sucesorio o por el fallecimiento del instituyente, no se puede acoger a este régimen transitorio y aplicar la exención sobre la adquisición hereditaria.

Como hemos visto, se otorga un plazo de seis meses para poder aprovechar la exención en el supuesto de herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio. Y una vez transcurridos estos seis meses, ¿qué ocurre con aquellas herencias entre el mismo causante y el mismo heredero o legatario si la herencia se transmite en varios actos, algunos de los cuales eran anteriores al 1 de enero de 2014 y por tanto estuvieron exentos, y otros son posteriores a esta fecha y estarán gravados? Pensemos en el uso del poder testatorio en varios actos, algunos exentos y otros no, o en la transmisión de una parte de la herencia mediante un pacto sucesorio con eficacia de presente aplicando la exención y la transmisión *mortis causa* de la otra parte de la herencia a partir del 1 de enero de 2014 cuando ya no está en vigor la exención. Para estos supuestos que es muy probable que se den con las herencias sometidas al Derecho civil foral vasco, se establece otro régimen transitorio.

Transcurrido el plazo de 6 meses, sin que se haya ejercitado totalmente el poder o se hayan producido las causas de extinción del mismo, en los supuestos de adquisiciones hereditarias por el cónyuge o pareja de hecho, descendientes o ascendientes en línea recta por consanguinidad o adoptantes o adoptados, que hayan sido consecuencia del ejercicio parcial de poderes testatorios, se procederá a acumular todas las adquisiciones que concurran en un mismo sucesor respecto del mismo causante, considerándose como una sola adquisición a los efectos de aplicar una sola vez la reducción de 400.000 euros. El valor de los bienes y derechos

correspondientes a dichas adquisiciones será el que tuvieron en el momento de su devengo.

El legislador foral sigue aquí un criterio distinto al que adoptó en 2012 cuando eliminó la exención para las donaciones. Si recordamos, entonces nos dijo que las donaciones exentas no se tenían en cuenta de cara a la acumulación de donaciones entre un mismo donante y un mismo donatario en un periodo de tres años; es como si no se hubieran producido. Sin embargo, en el caso de las sucesiones, la norma fiscal no se desentien- de de las transmisiones anteriores exentas, sino que las acumula con las transmisiones posteriores que vayan a ser gravadas, siempre que se produzcan entre el causante y el mismo heredero o legatario. Por ejemplo, si el heredero percibió mediante un acto en uso del poder en 2007 un bien valorado en 390.000 euros, transmisión declarada exenta en su día, y después del 1 de julio de 2014 (o después del 1 de enero de 2014 en el caso de que no se haya repartido toda la herencia) recibe más bienes del mismo causante por valor de 250.000 euros, deberá acumular ambas transmisiones (640.000 euros) de cara a la aplicación de la reducción de 400.000 euros y, por tanto, deberá tributar por el exceso sobre la cuantía de la reducción, esto es, sobre 240.000 euros al 1,5% satisfaciendo una cuota de 3.600 euros. Es decir, recibe el mismo trato que quien a partir del 1 de enero de 2014 recibe en herencia bienes por un valor de 640.000 euros. Es como si la exención no hubiera existido nunca. La otra opción legislativa deseada por la reforma supondría no tomar en consideración las transmisiones exentas y empezar a tributar únicamente por las cantidades percibidas a partir de 1 de enero de 2014. En el ejemplo que poníamos, supondría la exención de los bienes percibidos en 2014.

Se ve, por tanto, la finalidad recaudatoria de la medida adoptada, si bien no se ha llevado hasta sus últimas consecuencias. Nos dice la norma derogatoria que, en ningún caso, se procederá a la acumulación a los efectos de incrementar las bases imponibles correspondientes a posteriores devengos en relación al mismo causante y sucesor. Esto significa que si el importe del caudal hereditario transmitido entre el causante y el sucesor

cuando estaba en vigor la exención supera los 400.000 euros, no se obligará a pagar el impuesto sobre la diferencia. Tal vez sea más ilustrativo un ejemplo numérico. Si en 2008 en uso de un poder testatorio el heredero percibió del causante bienes por valor de 600.000 euros, y después del 1 de julio de 2014 percibe el resto de la herencia por un importe valorado a efectos fiscales en 100.000 euros más, la acumulación de ambas transmisiones supone que el heredero ha percibido bienes por valor de 700.000 euros, y como la reducción es de 400.000 euros, debería tributar por los restantes 300.000 euros. Sin embargo, esto no es así porque cuando el valor de las transmisiones exentas supere al de la reducción de la base, no se obliga a tributar por el exceso sobre la reducción, y solo tributará sobre las percepciones posteriores al 1 de julio de 2014 (o al 1 de enero de 2014 en el caso de que no se reparta toda la herencia pendiente del poder testatorio). Siguiendo con el ejemplo numérico, el contribuyente deberá satisfacer una cuota de 1.500 euros aplicada los 100.000 euros percibidos en 2014, y no se tendrán en cuenta los 200.000 euros que exceden sobre la reducción de la base de 400.000 euros.

De idéntica manera se procederá en los supuestos de pactos sucesorios con eficacia de presente devengados con anterioridad al 1 de enero de 2014. La diferencia con el supuesto de la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio es que, en el caso de los pactos sucesorios, no existe la posibilidad de acogerse a la exención hasta el 30 de junio de 2014. Por tanto, se aplican estas reglas desde el 1 de enero de 2014.

Por último, cabe recordar que este régimen transitorio no vale para las donaciones exentas que se deban acumular a la base imponible de la herencia. Me refiero a las donaciones celebradas con anterioridad al 1 de abril de 2012 entre el causante y el futuro heredero siempre que la herencia se defiera antes de que transcurran cinco años desde la donación. En este caso, hay que acumular lo que se percibió mediante donación a lo que se percibe mediante herencia, pero si la donación superó los 400.000 euros, el exceso tributa al 1,5% porque el régimen transitorio se refiere a la acumulación de adquisiciones hereditarias y no de do-

naciones. En otras palabras, la exención de la donación se elimina completamente a todos los efectos, produciendo la reforma un efecto retroactivo perjudicial para el contribuyente.

En conclusión, estamos asistiendo al final de una época en que las transmisiones entre parientes muy cercanos estaban exentas, y que tardará en volver a la vista de las necesidades recaudatorias actuales y futuras de la Hacienda pública. Y se ha fijado un régimen transitorio que palia en parte las consecuencias gravosas de la eliminación de la exención, sobre todo, en el caso de las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio a la entrada en vigor de la reforma, el 1 de enero de 2014.