



Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tratamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa

Aurora Ribes Ribes

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alicante*

aurora.ribes@ua.es | <https://orcid.org/0000-0003-1607-3602>

Este trabajo ha obtenido un accésit del **Premio «Estudios Financieros» 2021** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Agustín Fernández Pérez, don Ubaldo González de Frutos, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, don José Andrés Rozas y don Félix Alberto Vega Borrego.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

La prohibición de la sucesión contractual del Derecho común contrasta ampliamente con la regulación de pactos sucesorios en los Derechos civiles especiales o forales de algunos territorios (Aragón, Islas Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco), donde se han convertido en una poderosa herramienta de planificación sucesoria.

En este contexto, los pactos sucesorios de eficacia de presente constituyen una figura controvertida, atendida su naturaleza híbrida y los importantes beneficios fiscales de que disfrutan, fruto de su equiparación con las transmisiones *mortis causa*.

Así lo demuestra la doctrina administrativa, caracterizada por la disparidad de criterios tanto en relación con el IRPF como, recientemente, respecto al ISD, como reflejo unas veces de las singularidades de las normativas autonómicas y, otras veces, de la voluntad velada de recortar su favorable tratamiento fiscal.

Desde esta perspectiva, la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal de 2021 ha modificado sustancialmente su régimen jurídico, incorporando sendos ajustes en la legislación del IRPF y del ISD con vistas a evitar la realización de operaciones abusivas, lo que nos sitúa ante un nuevo escenario en este ámbito.

Palabras clave: pactos sucesorios; impuesto sobre la renta de las personas físicas; impuesto sobre sucesiones y donaciones; Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal 2021.

Fecha de entrada: 04-05-2021 / Fecha de aceptación: 10-09-2021 / Fecha de revisión: 05-10-2021

Cómo citar: Ribes Ribes, A. (2021). Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tratamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 464, 5-42.





Succession agreements: legality or abuse? New tax treatment in light of the recent legislative reform

Aurora Ribes Ribes

Abstract

The prohibition of contractual succession under Common Law contrasts widely with the regulation of succession agreements in the special or regional civil Law of some territories (Aragon, Balearic Islands, Catalonia, Galicia, Navarra and the Basque Country), where they have become a powerful estate planning tool.

In this context, the succession agreements of present effectiveness constitute a controversial figure, considering their hybrid nature and the important tax benefits they enjoy, as a result of their assimilation to *mortis causa* transmissions.

This is demonstrated by the administrative doctrine, characterized by the disparity of criteria both in relation to personal income tax and, recently, with respect to inheritance and gift tax, as a reflection sometimes of the singularities of the regional regulations and, other times, of the veiled will to cut its favorable tax treatment.

From this point of view, the Act on Prevention and Fight against Tax Fraud –approved in 2021– has substantially modified its legal regime, incorporating some adjustments in the personal income tax and inheritance and gift tax legislation with a view to preventing abusive operations, which places us before a new scenario in this area.

Keywords: agreements as to succession; personal income tax; inheritance and gift tax; Act on Prevention Measures and Fight against Tax Fraud of 2021.

Citation: Ribes Ribes, A. (2021). Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tratamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 464, 5-42.



Sumario

1. Introducción
2. La prohibición general de pactos sucesorios del Código Civil español frente a la sucesión contractual prevista en el Derecho civil autonómico
 - 2.1. La prohibición del artículo 1.271 del Código Civil y sus excepciones. Razones históricas y fundamento
 - 2.2. Breve caracterización de la tipología de pactos sucesorios existentes en las CC.AA. con Derecho civil propio
3. El tratamiento tributario de los pactos sucesorios a la luz de la doctrina administrativa y la jurisprudencia
 - 3.1. La naturaleza *mortis causa* de los pactos sucesorios y sus consecuencias en el IRPF: la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 y las excepciones autonómicas
 - 3.2. La aplicación de beneficios fiscales en el ISD: nuevo cambio de criterio administrativo en 2020, contrario a la jurisprudencia existente y a la doctrina mayoritaria de los órganos consultivos regionales
 - 3.3. El trato fiscal de los pactos sucesorios en el ámbito del IIVTNU
4. La política legislativa tendente a reducir las ventajas fiscales de los pactos sucesorios: análisis de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal de 2021
 - 4.1. La estrategia legislativa: reducción de beneficios fiscales para los pactos sucesorios de eficacia de presente
 - 4.2. Las novedades incorporadas por la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal
 - 4.2.1. Valoración de los cambios operados en el artículo 36 de la LIRPF y de sus consecuencias
 - 4.2.2. Inclusión de los pactos sucesorios en las medidas relativas a la acumulación en el ISD
5. Conclusión

Referencias bibliográficas



1. Introducción

El pacto sucesorio constituye una figura controvertida y compleja, de la que derivan relevantes consecuencias tributarias y que ha sido objeto de una cambiante doctrina administrativa.

En efecto, su caracterización como negocio jurídico *mortis causa* comporta implicaciones fiscales en el ámbito de los impuestos sobre la renta de las personas físicas (IRPF), sobre sucesiones y donaciones (ISD) y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), que se traducen en un tratamiento más favorable en comparación con las donaciones. Ello explica el frecuente recurso que en los últimos tiempos se ha hecho a esta institución en las comunidades autónomas (CC. AA.)¹ que la contemplan.

Pese a su creciente importancia, llama la atención que se trate de una temática escasamente tratada a nivel doctrinal; máxime si se tiene en cuenta la falta de uniformidad de la doctrina administrativa en esta materia, tanto en el pasado como en el presente.

El objetivo de este trabajo es clarificar el régimen tributario aplicable a los pactos sucesorios, aportando la seguridad jurídica necesaria para planificar la sucesión. Ello exigirá el análisis de las características propias del Derecho civil en cada territorio, de la doctrina administrativa y la jurisprudencia existentes en esta sede, así como de las nuevas reglas previstas en la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal², tendente a reducir las notables ventajas fiscales de los pactos sucesorios hasta la fecha.

¹ Baste como ejemplo el caso de Galicia, donde el número de pactos sucesorios se ha quintuplicado en los últimos años, pasando de 3.842 en 2007 a 16.436 en 2017. Según datos del Colegio Notarial de Galicia, en 2019 se realizaron 19.867 pactos sucesorios.

² 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.

2. La prohibición general de pactos sucesorios del Código Civil español frente a la sucesión contractual prevista en el Derecho civil autonómico

2.1. La prohibición del artículo 1.271 del Código Civil y sus excepciones. Razones históricas y fundamento

Como es sabido, el Código Civil español (CC) prohíbe la sucesión contractual en su artículo 1.271, al señalar que «sobre la herencia futura no se podrá, sin embargo, celebrar otros contratos que aquellos cuyo objeto sea practicar entre vivos la división de un caudal y otras disposiciones particionales, conforme a lo dispuesto en el artículo 1.056».

Esta prohibición se colige, asimismo, de otros preceptos del CC, como el artículo 658³, que tan solo contempla dos formas de delación, la voluntaria manifestada a través de testamento y, en su defecto, la prevista en la ley; el artículo 816⁴, en virtud del cual se proclama la nulidad de toda renuncia o transacción sobre la legítima futura; o el artículo 991, que establece que «nadie podrá aceptar ni repudiar sin estar cierto de la muerte de la persona a quien haya de heredar y de su derecho a la herencia».

La razón de ser de esta exclusión estriba en que el CC español –inspirado en el Código napoleónico de 1804– plasma la teoría romanista⁵, con base en la cual no se puede aceptar ni disponer de la herencia hasta después de la muerte del causante. Ciertamente, el Derecho romano rechazó la sucesión pactada con el fin de intentar proteger al causante frente a sucesores no leales. La interdicción de los pactos sucesorios se mantuvo en el ordenamiento jurídico francés⁶ e, igualmente, en el Derecho civil italiano (Códigos de 1865 y 1942) hasta fechas recientes.

En contraste con la tradición romanista prohibitiva de los contratos sucesorios, las legislaciones germánicas y medievales sí los aceptaban como medio para ordenar y

³ Según el artículo 658 del CC:

La sucesión se defiere por la voluntad del hombre manifestada en testamento, y, a falta de este, por disposición de la ley. La primera se llama testamentaria, y la segunda legítima. Podrá también deferirse en una parte por voluntad del hombre, y en otra por disposición de la ley.

⁴ Conforme al artículo 816 del CC:

Toda renuncia o transacción sobre la legítima futura entre el que la debe y sus herederos forzosos es nula, y estos podrán reclamarla cuando muera aquel; pero deberán traer a colación lo que hubiesen recibido por la renuncia o transacción.

⁵ Véase la Resolución 9946/2012, de 14 de junio, de la Dirección General de los Registros y del Notariado (NCR005187).

⁶ Beluche Rincón (1999, pp. 1081 a 1083) expone las razones por las que el Derecho civil francés mantuvo la interdicción romana.

resolver los conflictos intersubjetivos susceptibles de generarse en la sucesión de las personas. Ello explica que los Códigos Civiles de Alemania, Suiza o Austria permitan la sucesión pactada⁷.

En cualquier caso, conviene subrayar que la prohibición genérica del artículo 1.271 del CC admite algunas excepciones puntuales. En efecto, la norma prohíbe cualquier tipo de pacto sobre la herencia futura salvo la remisión al artículo 1.056, que no regula ningún tipo de contrato, pero indica que habrá de estarse a los pactos que hubiere realizado el causante, preservándose en todo caso la legítima de los herederos forzosos. En este sentido, cabe citar los artículos 826 y 827 (relativos a la promesa de mejorar y no mejorar, formalizada en escritura pública o en capitulaciones matrimoniales, y la mejora realizada en un contrato celebrado con un tercero), así como el artículo 1.341 (atinente a la donación de bienes futuros para caso de muerte, efectuada entre consortes en capitulaciones matrimoniales), como ejemplos de preceptos del CC español que sí admiten la posibilidad de determinados pactos sucesorios.

Desde la perspectiva del Derecho comparado⁸, la desaparición de los motivos que sustentaron dicha rígida prohibición y las recomendaciones de la Comisión europea⁹ han provocado modificaciones recientes en el Derecho sucesorio de países de tradición latina, como Francia¹⁰ e Italia¹¹, con vistas a permitir la sucesión contractual como título sucesorio válido en ciertos supuestos.

También en España se constata una evolución en el plano doctrinal, desde la férrea oposición inicial de los civilistas a los pactos sucesorios hasta una postura más aperturista (Aizpún Tuero, 1945, pp. 595 y 596; Castán Vázquez, 1964, p. 37; Beluche Rincón, 1999, pp. 1.086-1.087 y 1.094-1.095; García Rubio, 2016, pp. 1.325-1.328; Olmedo Castañeda,

⁷ Sobre las características de las teorías romanista y germánica, véanse: Alonso Rodríguez (2004, pp. 15 y 16) y Olmedo Castañeda (2019, pp. 452-454).

⁸ Nótese que en los países de tradición anglosajona o *Common law* la institución del pacto sucesorio es desconocida.

⁹ Véanse, señaladamente, la Recomendación de la Comisión europea 94/1069/CE, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas (art. 7); la Comunicación de la Comisión europea 98/C 93/02, de 28 de marzo de 1998, en cuyo punto A.4, apartado d) se indica que: «Los Estados miembros que prohíben los pactos sobre la futura sucesión (Italia, Francia, Bélgica, España y Luxemburgo) deberían pensar en la posibilidad de autorizarlos, ya que esta prohibición complica innecesariamente la correcta gestión del patrimonio»; y, la Comunicación de la Comisión europea de 14 de marzo de 2006, COM (2006) 11 final.

¹⁰ Loi n.º 2006-728, du 23 juin 2006, portant réforme des successions et des libéralités. Accesible en: <<https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000637158/2020-11-10/>>.

¹¹ Legge 14 febbraio 2006, n. 55, Modifiche al codice civile in materia di patto di famiglia. Accesible en: <https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.data_PubblicazioneGazzetta=2006-03-01&atto.codiceRedazionale=006G0071&elenco30giorni=false>.

2019, pp. 456 y 457), habiéndose llegado a reclamar su admisión¹² en el CC o, al menos, que se suavice el rigor de la vigente prohibición.

Al margen de las contadas excepciones del propio articulado¹³ del CC, la regla general prohibitiva del Derecho común contrasta con la amplia posibilidad de pactos sucesorios que contemplan algunos territorios a través de sus Derechos civiles especiales. Tal es el caso de Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco, en cuyas legislaciones se permiten distintas figuras de sucesión contractual que, en la esfera tributaria, implican relevantes asimetrías en comparación con las restantes CC.AA. del territorio español. De ahí que algunos tributaristas (Merino Jara, 2015-2016, pp. 549 y 559)¹⁴ se hayan mostrado asimismo proclives a la supresión de la prohibición general de sucesión contractual en el CC, en aras a permitir a los contribuyentes de otras CC.AA. el uso de este instrumento de planificación sucesoria.

2.2. Breve caracterización de la tipología de pactos sucesorios existentes en las CC.AA. con Derecho civil propio

El notable arraigo de los pactos sucesorios en diversos territorios para designar al sucesor de los bienes y la necesidad de potenciar su eficacia y adecuar su regulación a la realidad socioeconómica ha motivado que dicha costumbre se haya ido recogiendo, compilando y legislando en los distintos Derechos civiles autonómicos existentes en España, recobrando en la actualidad su virtualidad práctica como negocio jurídico útil para ordenar la sucesión.

Con carácter general, la clasificación más extendida distingue entre, de una parte, los denominados *pacta de succedendo* (positivos o adquisitivos), en virtud de los cuales uno de los contratantes instituye heredero al otro, o ambos se instituyen recíprocamente o lo hacen en

¹² Nótese que tanto la Ley (art. 14) como el Reglamento Hipotecario (art. 77) permiten su acceso al Registro de la Propiedad de forma expresa y contemplan la posibilidad de que los bienes de los que el otorgante disponga mediante pacto sucesorio se transmitan de presente o tras la muerte de este.

¹³ Aunque se trate de una norma de derecho internacional privado, cabe citar también en este sentido el *dictum* del artículo 9.8 del CC:

La sucesión por causa de muerte se regirá por la ley nacional del causante en el momento de su fallecimiento, cualesquiera que sean la naturaleza de los bienes y el país donde se encuentren. Sin embargo, las disposiciones hechas en testamento y los **pactos sucesorios** ordenados conforme a la ley nacional del testador o del disponente en el momento de su otorgamiento conservarán su validez aunque sea otra la ley que rija la sucesión, si bien las legítimas se ajustarán, en su caso, a esta última. [...]. (La negrita es nuestra).

¹⁴ También desde la perspectiva fiscal se pronuncia Vaquero García (2019, pp. 205 y 218), que recalca que esta asimetría en el tratamiento tributario no es consecuencia del proceso de descentralización fiscal, sino de las peculiaridades territoriales del derecho civil, por lo que aboga por derogar la prohibición de los pactos sucesorios o, cuando menos, flexibilizar su aplicación.

favor de un tercero. De ahí que exista una subclasificación según se trate de pactos de ordenación o institución de heredero, o de ordenación de legado o atribución particular; y, de otra parte, los *pacta de non succedendo*, que se enmarcan dentro de la más amplia categoría de pactos abdicativos o de renuncia, con base en los cuales uno de los otorgantes (el futuro heredero) renuncia a cuantos derechos pudieran corresponderle en la herencia del otro (causante).

Por último, los *pacta de hereditate tertii* también se configuran como pactos dispositivos de la herencia de un tercero; sin embargo, no son considerados como pactos sucesorios en sentido estricto al no evitar la delación o llamamiento sucesorio a favor del contratante que ha transmitido su derecho o expectativa de derecho en vida del causante¹⁵.

Fundados en el principio de libertad civil o libertad de disposición, los pactos sucesorios presentan distintas modalidades en función del territorio, donde se conciben como una alternativa a la sucesión testamentaria, tal y como sucede en otros países del entorno europeo.

De esta forma, en Aragón¹⁶ existe una amplia tipología¹⁷ por lo que respecta a la sucesión paccionada, destacando la figura de la fiducia aragonesa. En las Islas Baleares¹⁸ la regulación de los pactos sucesorios (Cardona Guasch, 2016, pp. 1.439-1.473) es distinta entre los diferentes territorios que integran la comunidad autónoma: en Mallorca se aplica la donación universal y la definición (que también rige en Menorca desde 2017); mientras que en Ibiza y Formentera existen concretos pactos de institución y de renuncia.

Al hilo de la última reforma del libro IV del CC catalán¹⁹ se introdujo una nueva regulación de los pactos sucesorios (Del Pozo Carrascosa, 2016, pp. 1.409-1.437), admitiendo junto a aquellos en los que se instituye heredero, los de atribución particular, con la voluntad de que la sucesión contractual dejara de ser una institución circunscrita al ámbito familiar o matrimonial.

En Galicia²⁰ destacan fundamentalmente la apartación y el pacto de mejora²¹. También en Navarra²² se contemplan los pactos sucesorios de establecimiento, modificación, extin-

¹⁵ A través de la celebración de estos pactos, uno de los contratantes (futuro heredero) renuncia por cualquier título a su expectativa hereditaria en la sucesión del futuro causante (que no interviene en el pacto), mediante su transmisión a favor del otro contratante (beneficiario).

¹⁶ Decreto legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba, con el título de «Código del Derecho Foral de Aragón», el texto refundido de las Leyes Civiles Aragonesas.

¹⁷ Véase el análisis pormenorizado de Bayod López (2016, pp. 1.359-1.408).

¹⁸ Ley 7/2017, de 3 de agosto, por la que se modifica la Compilación del Derecho Civil de las Illes Balears.

¹⁹ Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones.

²⁰ Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho civil de Galicia.

²¹ Véase, ampliamente: García Rubio y Herrero Oviedo (2016, pp. 1.329-1.357).

²² Ley 1/1973, de 1 de marzo, por la que se aprueba la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra.

ción o renuncia de derechos de sucesión *mortis causa* de una herencia o parte de ella en vida del causante, como segunda forma de delación voluntaria (Luquin Bergareche, 2016, pp. 1.475-1.513) –junto al testamento–. E, igualmente, en el País Vasco²³ se posibilita la disposición de los bienes a título universal (heredero) o particular (legatario) mediante contrato sucesorio, caracterizado de forma diferente según el territorio histórico (Imaz Zubiaur, 2016, pp. 1.515-1.544), lo que obliga a tener en cuenta la vecindad civil vasca.

Especial interés presenta, desde la entrada en vigor del Reglamento europeo de Sucesiones²⁴ –sucesiones transfronterizas causadas desde el 17 de agosto de 2015–, la posibilidad de otorgar pactos sucesorios por parte de extranjeros –que sean nacionales de otros países comunitarios, salvo Dinamarca e Irlanda– con residencia habitual en alguno de los territorios españoles donde se contemplan (art. 25.1). Adviértase, igualmente, que esta facultad también les asiste a los españoles con vecindad civil²⁵ en alguno de estos territorios, aunque residan en el extranjero, en virtud de la *professio iuris* por la ley nacional (arts. 22 y 25.1 del citado reglamento europeo).

3. El tratamiento tributario de los pactos sucesorios a la luz de la doctrina administrativa y la jurisprudencia

3.1. La naturaleza *mortis causa* de los pactos sucesorios y sus consecuencias en el IRPF: la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 y las excepciones autonómicas

No obstante la variada casuística que los pactos sucesorios presentan en la geografía española, cabe destacar como denominador común el favorable trato fiscal otorgado por el ordenamiento jurídico en vigor, especialmente en los pactos sucesorios de eficacia de presente, en virtud de los cuales el instituido adquiere la propiedad de los bienes en vida del instituyente.

Dicho tratamiento tributario deriva de su consideración como negocios jurídicos que dan lugar a adquisiciones por causa de muerte, las cuales resultan mucho más atractivas que las adquisiciones de bienes y derechos por donación. La naturaleza *mortis causa* de los pactos sucesorios, hoy admitida de forma generalizada salvo excepciones, no siempre fue una cuestión pacífica entre los autores, así como en sede administrativa y jurisprudencial.

²³ Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco.

²⁴ Reglamento (UE) n.º 650/2012, de 4 de julio de 2012.

²⁵ Artículo 14.1 del CC: «La sujeción al Derecho civil común o al especial o foral se determina por la vecindad civil».

La corriente doctrinal mayoritaria²⁶ ha defendido desde antaño la naturaleza *mortis causa* como un elemento esencial del pacto sucesorio, con independencia de que la atribución patrimonial se produzca en vida del instituyente o tras la muerte de este.

Los argumentos en favor de esta tesis son numerosos. En primer término se alude a lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), cuyo artículo 3.1 a) define el hecho imponible del impuesto en su modalidad sucesoria, como «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio».

Refrenda esta consideración el artículo 11 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), al señalar que: «son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: [...] b) Los contratos o pactos sucesorios».

Nótese que esta afirmación es válida incluso en los casos en los que el pacto sucesorio comporta una atribución de bienes o derechos en vida del otorgante (salvo en el pacto sucesorio catalán de atribución particular), tal y como ha reconocido la Dirección General de Tributos (DGT) en distintas resoluciones, como por ejemplo la de 30 de julio de 2007 (V1691/2007 –NFC033520–), relativa a la donación universal de Ibiza y Formentera; o la de 20 de noviembre de 2012 (V2233/2012 –NFC045886–), atinente al pacto sucesorio aragonés.

Por otro lado, en el caso de los pactos sucesorios de algunos territorios, dicha naturaleza *mortis causa* se colige atendiendo a la ubicación sistemática de su regulación. Es lo que ocurre, por ejemplo, con el «pacto de mejora» gallego al que se refieren los artículos 214 a 218 de la Ley 2/2016, alojados en la sección 2.ª, del capítulo III, del título X, bajo la rúbrica «De la sucesión por causa de muerte», tal y como apunta la DGT en su Resolución de 20 de agosto de 2019 (V2235/2019 –NFC073440–), entre otras.

Centrándonos en el pacto sucesorio de presente, cabe subrayar que la DGT le reconoció desde fecha temprana el tratamiento correspondiente a las adquisiciones *mortis causa*, con la consiguiente aplicación de todas las normas sucesorias, excepto el devengo –que según el art. 24 LISD, modificado en 2004, tiene lugar el día en que se cause o celebre el contrato–. Sin embargo, respecto al IRPF la DGT siguió manteniendo durante largo tiempo la tesis²⁷ de que el pacto sucesorio de presente era una transmisión *inter vivos* que, al

²⁶ Entre otros: Aizpún Tuero (1945, p. 598); Monasterio Aspíri (2007, p. 132), donde precisa que «el hecho de celebrarse *inter vivos* no altera su naturaleza, sino que simplemente hace referencia al modo de celebración, sin que tal circunstancia incida en absoluto en su contenido»; y Navas Navarro (2011, p. 41).

²⁷ Véanse, entre otras, las siguientes Resoluciones de la DGT: 30 de julio de 2007 (V1691/2007 –NFC033520–), 5 de noviembre de 2007 (V2348/2007 –NFC028074–), 10 de diciembre de 2008 (V2355/2008 –NFC031678–),

producir en sede del instituyente una alteración en la composición de su patrimonio, constituía una ganancia susceptible de imposición, dado que no podía acogerse a la exención del artículo 33.3 b) de la LIRPF²⁸.

Esta situación paradójica e incoherente²⁹, según la cual el pacto sucesorio de presente daba lugar a una adquisición *mortis causa* desde el prisma del instituido, mientras que era tratada como transmisión *inter vivos* desde la perspectiva del instituyente, fue corregida³⁰ por el Tribunal Supremo (TS) mediante su Sentencia de 9 de febrero de 2016 (rec. núm. 325/2015 –NFJ061892–), en la que declaró que los pactos sucesorios de presente tienen la consideración de transmisiones *mortis causa* a efectos de todos los impuestos, sin que su naturaleza jurídica sufra porque el efecto patrimonial se anticipe a la muerte del causante.

Se confirmaba así la consolidada jurisprudencia³¹ del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia sobre la naturaleza jurídica de la apartación³², entendida como negocio jurídico en virtud del cual el apartado renuncia a la legítima a cambio de la entrega de unos bienes, no afectando a la consideración de que esa transmisión se efectúa «por causa de muerte», el hecho de que la entrega de bienes tenga lugar en vida del apartante.

4 de septiembre de 2009 (V1969/2009 –NFC035547–), 9 de diciembre de 2009 (V2714/2009 –NFC036918–), 2 de septiembre de 2010 (V1902/2010 –NFC039109–), 6 de junio de 2011 (V1438/2011 –NFC041740–), 23 de noviembre de 2012 (V2248/2012 –NFC045855–), 4 de septiembre de 2013 (V2643/2013 –NFC048942–), 9 de diciembre de 2013 (V3558/2013 –NFC049887–), 10 de junio de 2014 (V1521/2014 –NFC051370–), 3 de noviembre de 2014 (V2948/2014 –NFC052796–) y 22 de mayo de 2015 (V1543/2015 –NFC055079–).

²⁸ De acuerdo con el artículo 33.3 b) de la LIRPF: «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».

²⁹ García Novoa (2011, pp. 54 y 55); San Martín Rodríguez (2015, p. 78) denunció la distinta calificación de los pactos sucesorios a efectos del IRPF y del ISD, abogando por un cambio de criterio por parte de la DGT, en aplicación del mandato del artículo 13 de la Ley General Tributaria (LGT), según el cual las obligaciones tributarias han de exigirse atendiendo a la naturaleza jurídica del negocio realizado.

³⁰ Como señala el TS (fundamento jurídico cuarto):

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

³¹ Sentencias del TSJ de Galicia 637/2013, de 9 de octubre; 137/2014, de 12 de marzo; 167/2014, de 26 de marzo; 558/2014, de 8 de octubre (NFJ057598); 575/2014, de 15 de octubre; 616/2014, de 29 de octubre (NFJ061893); 694/2014, de 26 de noviembre (NFJ059288), y 113/2015, de 4 de marzo. En contra, con carácter residual, la Sentencia del TSJ de Galicia 73/2013, de 6 de febrero (NFJ052288), en la que sin embargo no se discutió la naturaleza *mortis causa* de la apartación gallega; y cuyo criterio divergente respecto al IRPF fue corregido por el propio tribunal en pronunciamientos posteriores.

³² A favor de la naturaleza *mortis causa* de los pactos sucesorios se había pronunciado, asimismo, la Concellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia, mediante la Instrucción 1/1996, de 28 de febrero.

La interpretación sentada por el TS, predicable de la totalidad de pactos sucesorios (Buades Castellá, 2016)³³, fue respaldada igualmente por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) a través de su Resolución de 2 de marzo de 2016 (RG 2976/2015 –NFJ062098–), dictada en unificación de criterio, así como por el TSJ de Madrid mediante su Sentencia 3/2017, de 5 de enero (rec. núm. 308/2015 –NFJ066149–), lo que motivó que a partir de entonces la DGT considerara aplicable el artículo 33.3 b) de la LIRPF a las transmisiones de bienes derivadas de pactos sucesorios de presente³⁴.

Con todo, la falta de uniformidad en el tratamiento tributario de dichos pactos vuelve a ponerse de manifiesto con base en algunas normativas autonómicas. Buen exponente de ello es la regulación catalana, que distingue entre el heredamiento cumulativo –respecto del cual prevé siempre la aplicación del régimen sucesorio– y el pacto de atribución particular, que se equipara asimismo a una sucesión, salvo que tenga eficacia de presente, en cuyo caso recibe el trato fiscal de las adquisiciones *inter vivos*. Así lo dispone el artículo 431-29 de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, al matizar en su apartado 3 que si el pacto de atribución particular comporta una transmisión de presente de bienes, el acto se considera donación (Merino Jara, 2017b y 2019)³⁵.

³³ En las Islas Baleares, por ejemplo, la Administración devolvió el IRPF pagado por la formalización de tales pactos en los cuatro años anteriores, previa solicitud del contribuyente, de conformidad con el Informe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de las Islas Baleares (AEAT) de 25 de mayo de 2016 y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares de 30 de septiembre de 2016.

³⁴ El cambio de criterio de este centro directivo se produjo a partir de su Resolución de 17 de febrero de 2017 (V0430/2017 –NFC063885–). Véanse, en este sentido, las siguientes Resoluciones de la DGT: 7 de marzo de 2017 (V0575/2017 –NFC064497–), 13 de diciembre de 2017 (V3195/2017 –NFC067421–), 4 de septiembre de 2018 (V2387/2018 –NFC070376–) y 17 de septiembre de 2019 (V2493/2019 –NFC073509–).

³⁵ Esta situación encuentra cierto paralelismo con la del País Vasco, pues en los tres territorios históricos se han acometido modificaciones para precisar esta cuestión. Buena muestra de ello es el artículo 5 de la Norma Foral (Bizkaia) 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (reformada mediante la Norma Foral 1/2017, de 12 de abril, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco), que dispone lo siguiente:

Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

a) La donación *mortis causa*.

b) Los contratos o pactos sucesorios, independientemente del momento en que opere su eficacia.

A estos efectos, solamente tendrá carácter de título sucesorio el pacto sucesorio con eficacia de presente que suponga la atribución de la titularidad de un bien singular en el supuesto en que esa atribución sea parte de una disposición más amplia en la que, al menos, debe concurrir otro elemento vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado respecto de otros elementos patrimoniales diferentes. En otro caso, tendrá el carácter de negocio jurídico gratuito e *inter vivos*.

No obstante, no se exigirá el contenido adicional a que se refiere el párrafo anterior para que un pacto sucesorio con eficacia de presente tenga carácter de título sucesorio en el caso de que el

Tal previsión normativa ha propiciado un cuerpo de doctrina administrativa, tanto estatal como autonómica, que concede distintos efectos tributarios al pacto sucesorio de atribución particular catalán, según que su eficacia sea o no de presente, añadiendo un nuevo elemento de complejidad a esta vidriosa temática. De esta forma, si el pacto de atribución particular no conlleva transmisión de presente de bienes, se le aplica el régimen de las adquisiciones *mortis causa*, como expone la DGT en su Resolución de 10 de junio de 2014 (V1521/2014 –NFC051370–) y, correlativamente, la Direcció General de Tributs i Joc de Catalunya en respuesta a las Consultas 12/09, de 30 de julio de 2009; 330E/09, de 10 de noviembre de 2009; 35E/12, de 2 de abril de 2012; 254E/14, de 23 de febrero de 2015; 167E/15, de 3 de noviembre de 2015; 108E/16, de 6 de junio de 2016; 397E/17, de 21 de febrero de 2018; 127/19, de 10 de mayo de 2019, y V533/19, de 9 de enero de 2020, entre otras.

Por el contrario, si estamos ante el pacto de atribución particular con eficacia de presente, el tratamiento fiscal otorgado es radicalmente diferente, al calificarse dicho contrato como donación y serle por tanto aplicables las disposiciones relativas a las adquisiciones gratuitas e *inter vivos*, como atestigua la DGT en su Resolución de 8 de noviembre de 2016 (V4733/2016 –NFC062850–), en sintonía con las evacuadas por el órgano consultivo catalán a las Consultas 139E/13, de 13 de diciembre de 2013; 353E/13, de 11 de abril de 2014; 9E/16, de 17 de mayo de 2016; 275E/16, de 7 de febrero de 2017; 176E/17, de 20 de octubre de 2017; 425E/17, de 26 de febrero de 2018; 446E/17, de 4 de abril de 2018 y 363/18, de 20 de febrero de 2019.

bien singular cuya titularidad se atribuya sea el único elemento integrante del patrimonio del instituyente.

c) Los pactos sucesorios de renuncia regulados en el primer inciso del apartado 2 del artículo 100 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco.

No obstante, la adquisición de bienes y derechos por el renunciante como consecuencia de un pacto de renuncia a parte de los derechos sucesorios solamente tendrá el carácter de título sucesorio cuando la atribución de los bienes y derechos sea parte de una disposición más amplia en la que, al menos debe concurrir otro elemento vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado respecto a otros elementos patrimoniales diferentes. En otro caso, tendrá el carácter de negocio jurídico gratuito e *inter vivos*.

En los supuestos de pactos sucesorios de renuncia a la totalidad de los derechos sucesorios, las adquisiciones de bienes y derechos por el renunciante con posterioridad al fallecimiento del instituyente tendrán la consideración de negocios jurídicos gratuitos e *inter vivos* de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 siguiente, sin perjuicio de la tributación que corresponda a los sucesores.

En el mismo sentido, con diferencias en algunos aspectos, cabe citar las reformas efectuadas por la Norma Foral 4/2016, de 14 de noviembre, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho civil vasco; y, la Norma Foral 18/2017, de 20 de septiembre, de adaptación del sistema tributario de Álava al Derecho civil vasco. Véanse también las diferentes Resoluciones de las Haciendas Forales al respecto, como por ejemplo las evacuadas en relación con las Consultas n.º 7571, de 6 de abril de 2017; y de 30 de enero de 2019, ambas de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Ciñéndonos al ámbito del IRPF, se ha de subrayar que esta diferente interpretación conlleva consecuencias tributarias nada desdeñables. En este orden de ideas, si bien respecto a la figura del heredamiento cumulativo catalán, la DGT reconoce en todo caso su naturaleza *mortis causa*, a resultas de lo cual la eventual plusvalía generada para el heredante es exonerada de tributación con base en el artículo 33.3 b) de la LIRPF; en el heredamiento por atribución particular con eficacia de presente, la DGT³⁶ le otorga –con arreglo a la Ley catalana 10/2008– la calificación de «donación», señalando que debe regirse por la normativa propia de las adquisiciones a título gratuito e *inter vivos*.

La trascendencia de ello deviene innegable, pues comportará que en este último caso la posible ganancia o pérdida patrimonial para el heredante no quede amparada por la exención del artículo 33.3 b) de la LIRPF, a excepción de las entregas de empresas individuales y participaciones en entidades, siempre que puedan canalizarse por la vía de la letra c) del artículo 33.3 de la LIRPF. En tal hipótesis, con vistas al cálculo de posibles ganancias o pérdidas derivadas de transmisiones futuras, el instituido quedaría subrogado en la posición del heredante respecto de los valores y fechas originarios de adquisición de los bienes recibidos (art. 36 LIRPF). Por el contrario, si el heredante no pudiera acogerse al beneficio fiscal del artículo 33.3 c) de la LIRPF y, suponiendo que se generara una pérdida patrimonial, porque el valor de adquisición originario hubiera sido superior al valor de transmisión en el momento del heredamiento, la consecuencia sería la imposibilidad de computar dicha pérdida patrimonial a efectos de su IRPF (art. 33.5 c) LIRPF)³⁷.

Desde un plano general, más allá de las concretas repercusiones en el IRPF, la normativa catalana propicia que nos cuestionemos si no sería más adecuado postular de *lege ferenda* que a los pactos sucesorios de atribución de presente se les aplicara siempre la normativa propia de las donaciones. *A priori*, efectivamente, tal planteamiento no resulta descabellado, toda vez que este tipo de contrato sucesorio conlleva una transmisión gratuita de bienes en vida del instituyente, de manera análoga a lo que sucede en el negocio jurídico de la donación. El principio de neutralidad tributaria abogaría, en esta línea, por dicha solución.

Ahora bien, pese a su carácter híbrido (contractual y de última voluntad), es precisamente la naturaleza subyacente al pacto sucesorio de presente, esto es, el hecho de que su otorgamiento atiende a la muerte como causa, pero implicando un adelanto de la herencia futura, lo que nos permite rebatir el anterior argumento y rechazar que deba asimilarse a la donación con la consiguiente aplicación de la normativa de esta. Desde esta perspectiva, la situación análoga no sería la donación, sino la herencia o legado, instituciones estas

³⁶ Véanse las Resoluciones de la DGT de 8 de noviembre de 2016 (V4733/2016 –NFC062850–), 13 de diciembre de 2017 (V3195/2017 –NFC067421–), 4 de septiembre de 2018 (V2387/2018 –NFC070376–) y 11 de septiembre de 2018 (V2436/2018 –NFC070387–).

³⁷ Conforme al artículo 33.5 c) de la LIRPF, «no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o liberalidades».

con las que el principio de neutralidad debería tender a equiparar el pacto sucesorio con eficacia de presente.

Conviene subrayar, además, que extender a esta figura el régimen propio de las donaciones –menos ventajoso, con carácter general–, implicaría discriminar a quien recibe su herencia por anticipado, con renuncia total o parcial a la herencia futura, respecto de quien la recibe de manera usual, a la muerte del causante (Artamendi Gutiérrez, 2016, p. 65). Cuestión distinta, sin embargo, es que resulte aconsejable, a ciertos efectos tributarios, predicar de los pactos sucesorios de presente el tratamiento de las donaciones, como sucede en lo relativo al devengo (art. 24) o, más recientemente, a las acumulaciones, según ha dispuesto en este último caso la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal que examinaremos en el último epígrafe.

3.2. La aplicación de beneficios fiscales en el ISD: nuevo cambio de criterio administrativo en 2020, contrario a la jurisprudencia existente y a la doctrina mayoritaria de los órganos consultivos regionales

Admitida con carácter general la naturaleza *mortis causa* de los pactos sucesorios, resulta incuestionable la aplicación de las normas tributarias propias de las sucesiones –en congruencia con lo apuntado respecto al IRPF–, lo que se traduce en una fiscalidad muy ventajosa en comparación con el tratamiento concedido a las donaciones.

Así lo ha venido reconociendo de manera constante la DGT, en respuesta a distintas consultas referidas a contratos sucesorios de territorios diversos, como por ejemplo el pacto de mejora (V0138/2007 –NFC023973–, V1731/2008 –NFC030981–, V1940/2009 –NFC035520–, V1926/2013 –NFC048212–, V2948/2014 –NFC052796– y V1874/2017 –NFC066015–) y la apartación (V1760/2007 –NFC027509–, V2089/2008 –NFC031384– y V2235/2019 –NFC073440–) de Galicia; la donación universal (V1691/2007 –NFC033520– y V2223/2012 –NFC045830–) y la definición (V0450/2010 –NFC037599–, V0606/2014 –NFC050717– y V2397/2016 –NFC060048–) de las Islas Baleares; o el pacto sucesorio aragonés con transmisión de presente de inmuebles (V2233/2012 –NFC045886–).

La doctrina emanada de este centro directivo ha sido siempre favorable, tanto antes como después de la Sentencia del TS de 9 de febrero de 2016 (rec. núm. 325/2015 –NFJ061892–), a la aplicación a los pactos sucesorios del bloque normativo previsto para las adquisiciones *mortis causa* –con excepción del devengo, para el que se prevé una regla específica en el art. 24 LISD–, lo que incluye la totalidad de beneficios fiscales contemplados para las sucesiones.

Se razona que los pactos sucesorios suponen una entrega de la herencia en vida, por lo que se equiparan a las adquisiciones *mortis causa* en cuanto a su trato fiscal en el ISD,

aunque el instituyente no haya fallecido. De este modo, cabe afirmar que gozan de todas las ventajas fiscales inherentes a las adquisiciones sucesorias, a condición de que se cumplan los requisitos establecidos en dichas normas y no se señale un tratamiento distinto para alguna situación determinada.

Este último caso, que presenta carácter excepcional, es el que concurre en Galicia, donde por mor del artículo 8, apartado seis del Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio³⁸, se estipula que cuando medien pactos sucesorios en los que la transmisión patrimonial se produce antes del fallecimiento del causante, los requisitos para la aplicación de la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, de participaciones en entidades y de explotaciones agrarias serán los establecidos para las adquisiciones *inter vivos*.

Tal previsión normativa, que se circunscribe al supuesto particular de la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, de participaciones en entidades y de explotaciones agrarias, motivó una serie de sentencias del TSJ de Galicia³⁹ en las que, sin entrar a cuestionar la naturaleza *mortis causa* de los pactos sucesorios de presente, se exigía el cese del transmitente en sus funciones directivas para poder beneficiarse de la reducción.

A nuestro juicio, el criterio jurisprudencial adoptado con base en el artículo 8.Seis del decreto legislativo citado es plenamente coherente con la finalidad perseguida por la reducción del artículo 20.6 de la LISD, cual es la de facilitar la transmisión intergeneracional de negocios familiares. Es cierto que en la modalidad *mortis causa* no se alude al necesario abandono de tales funciones, pues tal referencia, por evidente, resulta innecesaria; de lo que se sigue que su exigencia en las adquisiciones *inter vivos* y no en las transmisiones por medio de pacto sucesorio devendría ilógica⁴⁰.

³⁸ Artículo 8.Seis del Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

³⁹ Sentencias del TSJ de Galicia 552/2010, de 2 de junio (NFJ040505); 924/2010, de 4 de noviembre; 998/2011, de 21 de noviembre; y 30/2012, de 30 de enero (NFJ046661). También se adscribe a esta interpretación integradora la Direcció General de Tributs i Joc de Catalunya (Consulta n.º 286/19, de 14 de octubre de 2019), con la importante diferencia de que en el caso catalán no existe norma expresa que así lo disponga. Nótese, de otra parte, que no constituye obstáculo para la aplicación de esta reducción el hecho de que el otorgante continúe desempeñando funciones de dirección en otras entidades filiales, tal y como puntualizó el órgano consultivo catalán a raíz de las Consultas 70/17, de 19 de septiembre, o V233/18, de 1 de agosto, entre otras.

⁴⁰ Como precisa Artamendi Gutiérrez (2016, p. 64), «las sentencias mencionadas lo único que hacen es interpretar que el requisito de cese en la actividad está implícito en la norma [...]. Por lo tanto, el requisito también estaría presente en las adquisiciones *mortis causa*, si bien el legislador no ha creído necesario explicitarlo, dado que resulta de suyo [...]».

En definitiva, la excepción mencionada no hace sino reforzar la tesis continuada según la cual, salvo que una disposición legal establezca lo contrario para un caso concreto, a los pactos sucesorios, incluidos los de eficacia de presente, les son de aplicación los beneficios fiscales previstos para las adquisiciones *mortis causa* (Fernández López, 2014, p. 8).

Siendo clara y diáfana la doctrina de la DGT en esta materia, sorprende que la Administración aragonesa empezara a negar desde 2018⁴¹ la aplicación de los beneficios fiscales de las sucesiones a los pactos sucesorios de presente, esgrimiendo un criterio interpretativo literal según el cual se entiende que la ley aragonesa exigiría el fallecimiento del causante para poder disfrutar, en concreto, de la reducción sobre la base imponible relativa a la transmisión de la «empresa familiar» –tanto en su modalidad de empresa individual como de participaciones en entidades–.

Este cambio de criterio, que modifica la postura de la propia Administración aragonesa reflejada en la Consulta 02/2012, se apoya en la exposición de motivos⁴² de la Ley de Aragón 10/2018, de 6 de septiembre, de Medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en vigor desde el 1 de noviembre de 2018–, que justifica una distinta intensidad en la aplicación de los beneficios fiscales, dependiendo de que la transmisión de los bienes se produzca antes o después del fallecimiento del causante.

⁴¹ Véase la Consulta 4/2018, mediante la cual la DGT de Aragón opera el cambio de criterio, basándose en la literalidad de la norma (no concurre el fallecimiento), el distinto sentido y finalidad de las reducciones fiscales previstas para las modalidades *inter vivos* y *mortis causa* y el principio declarado en la exposición de motivos de la Ley de Aragón 10/2018. Adviértase, empero, que no se disiente respecto a la naturaleza *mortis causa* de los pactos sucesorios de presente, como también se aprecia en la respuesta de este órgano consultivo a la Consulta 10/2019, en la que se apunta:

[...] no hay duda de la naturaleza sucesoria del legado de presente por el que se consulta. Cuestión distinta es que tal condición civil implique siempre la aplicación de todos y cada uno de los beneficios fiscales previstos para las transmisiones *mortis causa*.

Olvida la DGT aragonesa que la naturaleza *mortis causa* de los pactos sucesorios no solo deriva de su condición civil, sino que también la normativa reguladora del ISD atribuye a estos pactos, de manera expresa, idéntica naturaleza.

Mención aparte merece la fiducia aragonesa, sobre cuyo particular régimen tributario, sometido a constantes cambios interpretativos tanto por parte de la Administración como de los tribunales, puede consultarse: García Gómez (2020, pp. 65-112).

⁴² Según la exposición de motivos de dicha ley:

Más allá del beneficio singular que pueda reportar a los contribuyentes, el establecimiento o aumento de las reducciones propias en este impuesto reconoce la especial situación que sobreviene cuando fallece un familiar cercano. En este sentido, la adquisición lucrativa que se produce en vida del transmitente, también gravada en este impuesto, no tiene la misma significación que la que obtiene un causahabiente después del fallecimiento de su familiar. Por eso, la mejora en la situación patrimonial del cónyuge, ascendientes y descendientes, tras el fallecimiento del causante, se hace acreedora de un mejor trato fiscal que el producido entre esas mismas personas antes del óbito.

En este punto, interesa destacar que pese a esta interpretación discrepante de la Administración aragonesa, por lo que concierne a la reducción atinente a la empresa familiar, el beneficio fiscal continuaba siendo aplicable por parte de los contribuyentes, toda vez que la última reforma legislativa la configuró como una reducción autonómica incompatible con la estatal, por lo que bastaba con que el sujeto pasivo optara por esta última. Se produce así la paradoja de tener que utilizar una institución civil aragonesa (el pacto sucesorio de presente), pero en combinación necesaria con la normativa estatal, cuya interpretación compete a la DGT, para poder mantener el beneficio fiscal aplicable a la transmisión de empresa familiar (reducción en la base imponible del 95 %, frente al 99 % de la reducción autonómica) (Aguillella Mediano y Quero Chamorro, 2018, p. 197).

La tesis sostenida por la Administración aragonesa, contraria al planteamiento observado por el resto de CC.AA. con Derecho civil propio, ha encontrado acogida, en un nuevo giro del criterio general defendido hasta la fecha por la DGT, en tres recientes Resoluciones, emitidas el 5 de junio de 2020 (V1788/2020 –NFC076763–, V1790/2020 –NFC076764– y V1792/2020 –NFC076765–), relativas al pacto sucesorio denominado «finiquito de legítima» previsto en el Derecho civil de las Islas Baleares.

Adviértase que en tales resoluciones la DGT no discute el carácter *mortis causa* de dicho negocio jurídico ni, en consecuencia, la aplicación de las disposiciones propias de las sucesiones, en particular la reducción contenida en el artículo 20.2 c) de la LISD, siempre que –tal y como había venido exigiendo tradicionalmente– concurren todos los requisitos señalados en dicho precepto.

La modificación del criterio de la DGT se produce a continuación, pues, en contraste con anteriores contestaciones en las que había afirmado que dichos beneficios fiscales resultaban aplicables aunque el instituyente no hubiera fallecido (V2397/2016 –NFC060048–), en el bien entendido de que se establece una equiparación con la adquisición por causa de muerte, niega ahora su posible aplicación a los pactos sucesorios de presente en los que, por definición, la transmisión tiene lugar en vida del causante.

En efecto, al exigir el cumplimiento de todos los requisitos alojados en el artículo 20.2 c) de la LISD, la DGT se refería –en reiterada doctrina– a aquellos distintos de la muerte del instituyente, en la medida en que, con carácter previo, dicho instituyente se ha asimilado al causante a todos los efectos (V1874/2017 –NFC066015–). Tanto es así que este centro directivo llegó incluso a dictar una regla conforme a la cual, en los pactos sucesorios de presente, al no haberse producido la muerte del causante, debía tenerse en cuenta el ejercicio anterior a la transmisión de los bienes a fin de determinar si dicha actividad ejercida por el empresario había constituido o no su principal fuente de renta, tal y como requiere la normativa en vigor (V1926/2013 –NFC048212–).

Por todo ello, dicho cambio de doctrina administrativa resulta sorprendente y siembra, de nuevo, múltiples dudas en esta órbita. Es obvio que el previo fallecimiento del otorgan-

te no se dará nunca, por lo que exigir tal requisito para aplicar la reducción del 95 % de la base imponible en el ISD no supone sino desnaturalizar y condenar a esta institución a su inaplicación⁴³.

A nuestro parecer, los motivos aducidos por la DGT para denegar la aplicación de la reducción mencionada, al no concurrir el requisito de que el causante sea una persona fallecida, no resultan convincentes. Se alega, por un lado, que al tratarse de una transmisión *mortis causa* no es posible otorgarle las condiciones de las adquisiciones lucrativas *inter vivos*, por cuanto ello supondría realizar una extensión analógica prohibida por el artículo 14.2 de la LGT. Y, por otro lado, se justifica la inaplicabilidad de la reducción del artículo 20.2 c) de la LISD a los pactos sucesorios en la falta de previsión legislativa al respecto, partiendo de la premisa de que, si esta hubiera sido la voluntad del legislador, así lo habría establecido a través de una regla especial como la formulada en relación con el devengo.

Ambas argumentaciones resultan fácilmente rechazables. La primera porque, lejos de lo que afirma la DGT, no estamos ante ningún supuesto de aplicación analógica de la norma, sino que tal y como señalan los artículos 3 de la LISD y 11 del RISD, los pactos sucesorios son títulos sucesorios y se equiparan a las adquisiciones *mortis causa* en cuanto a su tratamiento fiscal, sin que sea necesaria la muerte física del causante. Esta interpretación fue refrendada por el TS en la citada Sentencia de 9 de febrero de 2016 (fundamento jurídico cuarto), sin que haya habido desde entonces cambio alguno en la jurisprudencia, y fue secundada por la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 –reseñada asimismo en líneas previas–.

Respecto al segundo argumento, baste señalar que en contra de lo manifestado por la DGT, el mismo abona también la consideración inversa, pues al haberse previsto en el artículo 24 de la LISD que el devengo se produzca cuando se celebre dicho acuerdo y no cuando tenga lugar la muerte del causante, resulta obvia la asunción de que a los pactos sucesorios se les otorgará en todo el trato de lo sucesorio –salvo el devengo–, pese a que la transmisión patrimonial se realice de manera anticipada, en vida del causante.

El planteamiento defendido ahora por la DGT no solo difiere de la doctrina administrativa propugnada con anterioridad, así como de la generalidad de los pronunciamientos recientes de órganos consultivos de las CC. AA. –a excepción de Aragón–, como es el caso de la Resolución 286/19, de 14 de octubre de 2019 de la Direcció General de Tributs i Joc de Catalunya⁴⁴ –relativa al heredamiento cumulativo–, sino que además desconoce la interpretación sentada por el TS –a favor de equiparar las consecuencias tributarias de estos otorgamientos a las de las sucesiones–. Se alcanza, en suma, un resultado contrario tanto

⁴³ De Juan Casadevall (2020) señala que «exigir la premoriencia del causante es abortar sus efectos jurídico-civiles naturales, mutilar el desenvolvimiento normal de este pacto sucesorio *cogitatio mortis*» y Álvarez Barbeito (2021a, p. 4 y 2021b).

⁴⁴ En la misma dirección, la Consulta V16/19, de 12 de febrero de 2019.

a la doctrina administrativa y jurisprudencial imperante, como a lo dispuesto en algunas normativas autonómicas⁴⁵, que expresamente declaran la aplicación de los beneficios fiscales inherentes a las adquisiciones sucesorias, pese a no concurrir la muerte del causante.

Cuestión distinta sería que la DGT, en coherencia con su doctrina mantenida hasta la fecha, hubiera descartado la aplicación de la reducción del artículo 20.2 c) de la LISD, amparándose en la falta de cumplimiento de alguno de los restantes presupuestos exigidos en dicha norma para disfrutar del beneficio fiscal. No siendo así, se revela, en nuestra opinión, la clara intención de reducir el tratamiento tributario tan favorable que hasta ahora han tenido los pactos sucesorios. Tal voluntad, en caso de ser cierta, devendría perfectamente legítima como manifestación de política fiscal, pero debería articularse mediante el correspondiente cambio normativo, con arreglo al cual pueda construirse una interpretación en tal sentido por parte de tribunales y Administración. Se evitaría, de este modo, forzar la letra de la normativa actualmente en vigor a través de resoluciones administrativas carentes de fundamento normativo y jurisprudencial, reflejo de la disparidad de criterios existentes.

Un último interrogante, al que conviene dar respuesta en aras a la seguridad jurídica, es el del carácter más o menos vinculante de este reciente criterio sentado por la DGT respecto de las Administraciones tributarias autonómicas y, en concreto, de la balear. En este punto, consideramos que su efecto vinculante será limitado, dado que, en caso de ejercicio de la capacidad normativa sobre el impuesto cedido, la competencia para evacuar consultas vinculantes corresponde de modo privativo al órgano consultivo autonómico (art. 55.2 a) Ley 22/2009). Por tanto, tratándose del régimen mejorado balear de reducciones por adquisición *mortis causa* de participaciones en entidades, el rígido criterio hermenéutico de la DGT estatal deviene relativo, mientras no sea secundado por la Administración tributaria autonómica.

3.3. El trato fiscal de los pactos sucesorios en el ámbito del IIVTNU

El otorgamiento de pactos sucesorios comporta igualmente repercusiones fiscales apreciables en el ámbito local cuando la transmisión tiene por objeto bienes inmuebles.

⁴⁵ Véanse, por ejemplo, los artículos 57 y 59 del Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, mediante el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, donde se establece que los pactos sucesorios gozarán de las ventajas fiscales propias de las sucesiones. En la misma línea, el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, al mencionar de modo expreso que a las transmisiones operadas a través de pactos sucesorios les son aplicables las reducciones de la base imponible por adquisición de vivienda habitual (art. 7.Tres) y por adquisición de explotaciones agrarias y de elementos afectos (art. 7.Cinco).

En efecto, tratándose de un negocio jurídico lucrativo que afecte a inmuebles urbanos, será aplicable el IIVTNU, configurándose como contribuyente al instituido (adquirente), con independencia de que el pacto sucesorio se califique como operación *inter vivos* o *mortis causa* a efectos civiles.

Dicha calificación se reputa asimismo irrelevante a efectos de determinar el devengo del impuesto que, según el artículo 109.1 del 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 (TRLRHL), se produce en «la fecha de la transmisión» cuando se transfiere el pleno dominio, o en «la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión» en el caso de derechos reales de goce limitativos del dominio.

En consonancia con ello, el artículo 110.2 del TRLRHL establece como plazo para presentar la declaración/autoliquidación de la denominada «plusvalía municipal», cuando se trate de actos por causa de muerte, los seis meses siguientes al devengo del impuesto, prorrogables hasta un año a solicitud del interesado. La interpretación del precepto, que no alude a la muerte del causante, sino a la causa del pacto o contrato, no plantea problemática alguna, partiendo de la premisa de que los pactos sucesorios constituyen disposiciones de última voluntad.

Mayores dudas suscita la posible aplicación de los beneficios fiscales del IIVTNU a los pactos sucesorios de eficacia de presente. Como es sabido, el artículo 108.4 del TRLRHL prevé que los ayuntamientos puedan introducir mediante ordenanza fiscal una bonificación de hasta el 95 % de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de disfrute limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

En nuestra opinión, habida cuenta de la naturaleza de transmisión *mortis causa* que el TS y el TEAC han reconocido a los pactos sucesorios con carácter general, independientemente de que la atribución de bienes tenga lugar en vida del causante, abogamos por la solución afirmativa⁴⁶. Este razonamiento ha sido también refrendado por la DGT, que al hilo de su Resolución de 1 de junio de 2016 (V2397/2016 –NFC060048–), afirmó que

el pacto sucesorio «definición» debe calificarse como negocio jurídico *mortis causa*, aunque el instituyente o causante no haya fallecido, con aplicación de los beneficios fiscales que las normas tributarias reconocen a este tipo de negocio. [...] Al constituir los pactos sucesorios una transmisión *mortis causa*, en la liquidación del IIVTNU serán aplicables todos los beneficios fiscales regulados en la normativa del

⁴⁶ Comparten este posicionamiento, asimismo: San Martín Rodríguez (2015, pp. 75 y 78), Artamendi Gutiérrez (2016, p. 70), Aguilera Mediano y Quero Chamorro (2016, p. 195) y Vaquero García (2019, pp. 210 y 218).

impuesto para dicho tipo de transmisiones. En concreto, será aplicable la bonificación de hasta el 95 % de la cuota íntegra del impuesto regulada en el apartado 4 del artículo 108 del TRLRHL, para el caso de que el Ayuntamiento competente para la liquidación del IIVTNU la haya establecido mediante ordenanza fiscal y en los términos y condiciones previstos en el propio artículo 108.4 del TRLRHL y en la correspondiente ordenanza fiscal.

A pesar de que la respuesta de la DGT se refiere a una consulta formulada en relación con el pacto sucesorio llamado «definición», propio del Derecho Civil de las Islas Baleares, resulta obvio que la conclusión alcanzada es extensible al resto de pactos sucesorios de presente. No desconocemos, sin embargo, el carácter potestativo de la citada bonificación, así como la facultad que se confiere a las entidades locales para regular este beneficio fiscal, lo que podría traducirse eventualmente en la exclusión de los pactos sucesorios del ámbito de aplicación de esta bonificación si así se dispusiera de forma expresa en la ordenanza municipal.

Con todo, el tratamiento tributario analizado vuelve a poner de relieve la trascendencia fiscal que implica el otorgamiento de pactos sucesorios, que influye significativamente no solo en el ISD y el IRPF, sino también en la esfera local a través del IIVTNU.

4. La política legislativa tendente a reducir las ventajas fiscales de los pactos sucesorios: análisis de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal de 2021

4.1. La estrategia legislativa: reducción de beneficios fiscales para los pactos sucesorios de eficacia de presente

La adecuada compilación y regulación en los Derechos civiles autonómicos de los pactos sucesorios y los favorables efectos tributarios que su otorgamiento lleva aparejados han potenciado la reactivación de esta figura en la actualidad. Así lo demuestra el notable aumento de pactos sucesorios en las CC.AA. que los contemplan, al revelarse como un instrumento eficaz para ordenar la sucesión en vida⁴⁷.

⁴⁷ La Asociación Profesional de Técnicos Tributarios de Cataluña y Baleares (APttCB) ha defendido los pactos sucesorios, adicionalmente, como figura que contribuye al crecimiento económico. En su opinión, no se produce un descenso del producto recaudatorio –vía beneficios fiscales–, sino que se recauda en mayor medida a través de otros impuestos, como IVA, IRPF, IS, impuestos especiales o tasas por licencias de obras, lo que convierte a los pactos sucesorios en una fórmula para reactivar la economía. Accesible en: <<https://www.europapress.es/catalunya/noticia-tecnicos-tributarios-defienden-pactos-sucesorios-ayudar-reactivar-economia-20200307102253.html>>.

Con carácter general, el recurso a esta institución supondrá un importante ahorro fiscal, ya que si bien en el ámbito del IRPF las donaciones dan lugar a un incremento o disminución de patrimonio por la diferencia entre el valor de adquisición del bien y su valor de transmisión, que se someterá a gravamen en el IRPF del donante al tipo aplicable a su base imponible del ahorro, las transmisiones operadas a través de pactos sucesorios de presente, por el contrario, al considerarse transmisiones *mortis causa*, no están sujetas a tributación por el IRPF en sede del instituyente.

Centrándonos en la sucesión de la empresa familiar, cabe afirmar que el empleo del pacto sucesorio conlleva muchas más ventajas que la donación, ya que permite transmitir la empresa con efectos inmediatos, pero con un coste fiscal inferior, dada su naturaleza *mortis causa*. Nótese que la donación de la empresa familiar implica un diferimiento en la tributación, pues aunque el donante no experimente una ganancia patrimonial al poder acogerse a la exención del artículo 33.3 c) de la LIRPF, en conexión con el artículo 36 de la LIRPF, el donatario conserva el valor y la fecha de adquisición de los elementos patrimoniales obtenidos en los mismos términos que tenían en el donante, de lo que se colige que cuando el donatario transmita posteriormente dichos bienes, se pondrán de manifiesto las ganancias patrimoniales que no se sometieron a gravamen en la persona del donante.

En contraste, el atractivo fiscal del pacto sucesorio frente a la donación radica en que la adquisición de la empresa familiar no solo comporta una exención en la tributación del IRPF en sede del instituyente, sino que, además, el instituido adquiere por el nuevo valor y fecha otorgados a la empresa familiar en el momento de celebrar el pacto sucesorio. El hecho de adquirir con un valor acorde al valor real de la empresa en la fecha de otorgamiento del pacto sucesorio, reporta sin duda al instituido una relevante ventaja fiscal, pues limitará su tributación en el caso de venta futura de la empresa familiar.

Por lo que respecta al ISD, conviene destacar que el tratamiento tributario de las donaciones resulta asimismo más gravoso en comparación con el de los pactos sucesorios de presente, máxime si se tiene en cuenta –al margen de su mayor amplitud y los menores requisitos exigidos para disfrutar de los beneficios en la modalidad sucesoria– que no se impone normativamente el deber de proceder a su acumulación a efectos fiscales, a diferencia de lo que ocurre con las donaciones efectuadas por un mismo donante a un mismo donatario.

Desde este prisma, el trato fiscal tan beneficioso concedido a los pactos sucesorios puede traducirse, en determinados casos, en prácticas abusivas (Ebrat Picart, 2017, p. 13) por parte de grandes fortunas, ya sea en el ámbito del ISD, mediante la realización de múltiples pactos sucesorios a través de los cuales se «trocee» la herencia, reduciendo en consecuencia la progresividad del impuesto; ya en relación con el IRPF, al evitar tributar por una plusvalía relevante derivada de un inmueble, mediante –entre otros ejemplos– la entrega del bien al cónyuge a través de pacto sucesorio de presente. De esta forma, atendida su naturaleza *mortis causa*, la ganancia quedaría exenta en virtud del artículo 33.3 b) de la LIRPF –disfrutando además el cónyuge de la bonificación correspondiente en la cuota del

ISD– y, a mayor abundamiento, bastaría con que vendiera el bien a un tercero por el mismo valor que el declarado en el pacto para soslayar el gravamen de una ganancia patrimonial que, de otro modo, tributaría por IRPF.

Y ello sin aludir a otros impuestos cuya recaudación podría también verse afectada como resultado de los pactos sucesorios, como es el caso del impuesto sobre el patrimonio. En esta línea, podría disminuirse el patrimonio mediante la transmisión de parte de los bienes o derechos, o bien cediendo la nuda propiedad pero manteniendo el usufructo, con el fin de no superar el mínimo exento y evitar la tributación por este impuesto.

Con independencia de la óptica que se asuma –economía de opción o posible fraude fiscal–, lo cierto es que tal y como apuntó el TS en su citada Sentencia de 9 de febrero de 2016 al hilo de su interpretación del artículo 33.3 b) de la LIRPF, el hecho de que se pueda utilizar el pacto sucesorio como vehículo

para facilitar posibles fraudes fiscales, resulta un argumento ajurídico e inútil [...], puesto que en la mano de los responsables está el evitarlo, mediante los servicios de inspección o mediante la reforma legal incorporando cláusulas, como se conocen en algunas Normas Forales por ejemplo, para evitar estas conductas intolerables⁴⁸.

Dado el protagonismo recobrado por los pactos sucesorios y su notable virtualidad en la actualidad, no es de extrañar que su incremento haya provocado una merma en el producto recaudatorio de algunas CC.AA., señaladamente en el ISD, tal y como ha sucedido en Galicia, al haberse quintuplicado su número en los últimos años⁴⁹.

Ante esta situación, la respuesta de la Xunta de Galicia se ha focalizado en intensificar las actuaciones de control, con vistas a asegurar la correcta realización de los pactos sucesorios y, en particular, la procedencia o no de la aplicación de los beneficios fiscales. De esta forma, el Plan General de Control Tributario de Galicia de 2018⁵⁰ incluyó por primera vez dichas actuaciones de supervisión, al referirse a «la comprobación de las reducciones subjetivas en el Impuesto sobre sucesiones y, en especial, la correcta aplicación de la reducción por parentesco cuando se hayan formalizado pactos sucesorios con anterioridad

⁴⁸ Sentencia del TS de 9 de febrero de 2016 –ya citada–. Fundamento jurídico cuarto (último párrafo).

⁴⁹ Vaquero García (2019, p. 214), donde aporta datos hasta 2017. Según el Colegio Notarial de Galicia, en 2019 se realizaron 19.867 pactos sucesorios, que dieron lugar a 32.838 autoliquidaciones. Ello supuso un aumento del 8 % respecto al volumen de 2018, año en el que las autoliquidaciones derivadas de pactos sucesorios ascendieron a 30.486.

⁵⁰ Resolución de la Agencia Tributaria de Galicia, de 28 de febrero de 2018, por la que se aprueban los criterios generales del Plan de Control Tributario 2018.

al fallecimiento del causante». Esta directriz, considerada prioritaria, se ha mantenido en los Planes Generales de Control Tributario de Galicia de 2019⁵¹ y 2020⁵².

La situación descrita se reproduce igualmente, aunque con diferente intensidad, en otras CC.AA. con Derecho civil propio y que han apostado por importantes reducciones en el gravamen sucesorio, como es el caso de las Islas Baleares. La creciente popularidad adquirida por la sucesión contractual en este territorio, donde también ha aumentado exponencialmente su uso, explica que la comprobación de la correcta aplicación de los pactos sucesorios figure asimismo en el Programa de actuación de la Agencia Tributaria de la comunidad balear para el año 2020⁵³.

Recapitulando, la singularidad de los pactos sucesorios y su específica regulación en cada territorio, unida a la heterogeneidad de criterios reinante en el ámbito administrativo y judicial propicia, cuando menos, una cierta confusión e inseguridad jurídica en los operadores implicados. Junto a ello, el uso abusivo que en ocasiones se realiza de esta institución sucesoria atenta contra los principios de justicia tributaria lo que, a nuestro juicio, ha motivado una reacción generalizada, tanto a nivel autonómico como estatal, consistente en frenar los significativos beneficios fiscales que se arrojan a la sucesión contractual.

Esta y no otra es, desde nuestro punto de vista, la razón que subyace en las resoluciones evacuadas desde 2018 por la DGT de Aragón –antes reseñadas–, así como en las restrictivas contestaciones de la DGT del Ministerio de Hacienda a las consultas de 2020 ya mencionadas, cuyo denominador común estriba en la exigencia por parte del órgano consultivo –estatal o aragonés– de que se haya producido la muerte del instituyente, como condición necesaria para poder aplicar las ventajas fiscales de las adquisiciones *mortis causa*.

Siendo claro el objetivo que se persigue, nos mostramos sin embargo críticos respecto a que tal proceder se haya llevado a cabo sin una base normativa que lo justifique. Como se ha expuesto, la legislación vigente, tanto en el IRPF como en el ISD, prevé expresamente la asimilación de los pactos sucesorios a las transmisiones por causa de muerte, incluso cuando el efecto patrimonial a favor del instituido se anticipe al fallecimiento del instituyente. Así lo ha declarado también el TS y, con posterioridad, el TEAC, por lo que la reciente actuación de la DGT, estatal y aragonesa, carece de fundamento normativo, jurisprudencial y administrativo.

⁵¹ Resolución de la Agencia Tributaria de Galicia, de 1 de marzo de 2019, por la que se aprueban los criterios generales del Plan de Control Tributario 2019.

⁵² Resolución de la Agencia Tributaria de Galicia, de 16 de julio de 2020, por la que se aprueban los criterios generales del Plan de Control Tributario 2020.

⁵³ Resolución del administrador tributario de la Agencia Tributaria de las Illes Balears por la que se publica el Programa anual de actuación de la Agencia Tributaria para 2020. Publicada en el Butlletí Oficial de les Illes Balears n.º 171, de 3 de octubre de 2020, p. 33342.

4.2. Las novedades incorporadas por la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal

4.2.1. Valoración de los cambios operados en el artículo 36 de la LIRPF y de sus consecuencias

El carácter insatisfactorio de la realidad tributaria que rodea a los pactos sucesorios explica que el Gobierno estatal se propusiera acometer ciertos cambios normativos⁵⁴, previstos inicialmente en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal⁵⁵ y que se caracterizan, sin duda alguna, por la drástica reducción de los beneficios fiscales de los que hasta la fecha han disfrutado estos contratos.

Frente a quienes defienden que, conforme al Derecho positivo vigente, los pactos sucesorios no constituyen sino un ejercicio legítimo de planificación fiscal, el Gobierno entiende que en determinados aspectos pueden dar lugar a supuestos de elusión fiscal.

Así se desprende de la Memoria del Análisis del Impacto Normativo del Anteproyecto de Ley⁵⁶, sometida a trámite de información pública el 23 de octubre de 2018, en la que, por un lado, se declaraba correcto el criterio sentado por la Sentencia del TS de 9 de febrero de 2016 en cuanto a la aplicación de la exención del artículo 33.3 b) de la LIRPF; pero, por otro lado, se denunciaba la «desimposición» que, a juicio del Gobierno, se produce como consecuencia del elevado número de operaciones en las que, una vez recibidos los bienes mediante el pacto sucesorio, estos se enajenan por los nuevos propietarios en vida del otorgante.

A fin de evitar estas prácticas, que califica de abusivas, el Gobierno propuso la modificación del *dictum* del artículo 36 de la LIRPF que, conforme al artículo tercero, apartado dos, del citado proyecto de ley, rezaría como sigue:

⁵⁴ Desde la doctrina, Merino Jara (2017a, pp. 4 y 6) había reivindicado una regulación más precisa de los aspectos fiscales de los pactos sucesorios «ya sea por la normativa estatal, ya sea por la normativa autonómica o ya sea por ambas». El autor denostaba la ausencia de referencia a esta institución en la normativa del IRPF (tanto estatal como autonómica), que achacaba a la creencia errónea de que bastaba con dar por supuesta su equiparación con las adquisiciones *mortis causa*. Coincidimos con su conclusión de que «la realidad ha demostrado que esa falta de regulación, lejos de solucionar problemas, los ha amplificado».

⁵⁵ Proyecto de Ley 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 (Boletín Oficial de las Cortes Generales –BOCCGG– 23-10-2020).

⁵⁶ Dicha Memoria –véase en especial la página 22– puede consultarse en: <<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/MAIN%20APL%20ATAD.pdf>>.

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera antes del fallecimiento del causante los bienes adquiridos se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.

En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

La novedad que se pretendía introducir –residenciada en el segundo párrafo– afecta directamente a los pactos sucesorios de eficacia de presente, cuya virtualidad desde el prisma fiscal se vería limitada en gran medida, al impedirse una actualización de los valores y fechas de adquisición del bien adquirido que, como es lógico, venía provocando una menor tributación en comparación con la derivada de la transmisión directa a un tercero por parte del titular original.

En efecto, de acuerdo con esta relevante modificación, los instituidos que enajenen los bienes en vida del instituyente tendrán que hacer frente a una importante ganancia patrimonial, ya que deberán consignar como valor y fecha de adquisición los del otorgante, y no los vigentes en el momento de formalizar el pacto sucesorio. El cambio legislativo incluido en el proyecto eliminaría, por consiguiente, la significativa ventaja fiscal de la que hasta ahora gozaban los herederos, al poder vender los elementos patrimoniales adquiridos sin esperar a la muerte del causante y sin generación de plusvalía alguna.

Como era de esperar, la publicación de esta medida provocó –desde que se conoció el Anteproyecto de ley, sometido a trámite de información pública el 23 de octubre de 2018– una avalancha de solicitudes de planificación de la herencia en vida⁵⁷, especialmente en el ámbito de la transmisión de empresas familiares, donde el pacto sucesorio constituye un elemento clave en términos de continuidad y estabilidad empresarial.

Desde sectores vinculados al asesoramiento fiscal el proyectado cambio normativo fue acogido con numerosas críticas, ya que se interpretó que la voluntad del Gobierno era acabar con la sucesión contractual, por la vía de cercenar su atractivo fiscal, en el enten-

⁵⁷ <<https://www.laopinioncoruna.es/galicia/2020/03/07/20-000-gallegos-testan-vida-23584819.html>>y<<https://www.libremercado.com/2019-12-01/avalancha-pactos-sucesorios-eutanasia-fiscal-para-heredar-gxgratis-debe-hacerse-ya-1276648702/>>.

dimiento latente de que con frecuencia lo que se articula a través de los pactos sucesorios no es sino un fraude.

Los argumentos en contra fueron de distinta índole. En primer término, se alegó que la norma atentaba contra las facultades normativas de las CC. AA. en materia de tributos cedidos⁵⁸. En nuestra opinión, aunque es cierto que la reforma tiene un carácter claramente penalizador, no es posible afirmar que con ello se vulnere el poder de normar de los entes subcentrales, dado que se actúa sobre un aspecto respecto al cual las CC. AA. carecen de competencias normativas (valoración en las transmisiones a título lucrativo en la hipótesis de venta subsiguiente de los bienes en vida del causante).

Lo que se ataca, a nuestro modo de ver, es la esencia del pacto sucesorio como negocio jurídico *mortis causa*, al dictaminar la pérdida de la actualización de valor que, de mantenerse tal caracterización, se llevaría a cabo a través del ISD.

En segundo lugar, se denunció que el párrafo incorporado violaba el artículo 6.4 de la LIRPF⁵⁹, puesto que la renta aflorada en la transmisión habrá tributado ya con carácter previo en el ISD (AEDAF, 16 de noviembre de 2020, p. 37)⁶⁰. Cabe puntualizar, empero, que en algunos casos no será así, pues al tratarse de un negocio *mortis causa*, el instituyente no ha de tributar por la ganancia patrimonial de acuerdo con el artículo 33.3 b) de la LIRPF y el instituido, al quedar sujeto al ISD, aplicará todas las exenciones, reducciones y bonificaciones que la normativa estatal y autonómica prevé, de lo que cabe colegir que habrá supuestos en los que no se tribute por tal adquisición lucrativa o se tribute de manera reducida. Con todo, resulta innegable que el gravamen efectivo en ambos impuestos puede concurrir. Desde esta última óptica, asistiríamos a un supuesto de doble imposición que bien podría fundamentar la interposición de un posible recurso de inconstitucionalidad.

De otra parte, conviene recordar que los pactos sucesorios son, a todos los efectos, adquisiciones *mortis causa*, por lo que establecer una tributación diferente cuando el bien se adquiriera por esta vía en comparación con la que se concede a la adquisición por herencia podría

⁵⁸ Este argumento estuvo presente en dos de las cinco enmiendas formuladas contra la medida: Enmienda n.º 1, presentada por el Grupo Parlamentario Plural, que denunció la invasión de competencias de la Comunidad Autónoma gallega (BOCCGG 15-01-2021, p. 2) y Enmienda n.º 47, presentada por el Grupo Parlamentario VOX (BOCCGG 15-01-2021, p. 112), con base en lo cual ambos Grupos exigieron su retirada.

Participó de esta crítica, asimismo, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF): «Documento completo de propuesta de enmiendas al Proyecto de Ley 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», 16 de noviembre de 2020, p. 37.

⁵⁹ E, igualmente, el artículo 4 del RISD, según el cual: «En ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

⁶⁰ Véase también la Enmienda n.º 47, ya citada.

violentar el principio de igualdad tributaria⁶¹. Además, pese a que la finalidad de la reforma es atajar posibles abusos, no es menos cierto que también puede generar situaciones injustas⁶². Piénsese, por ejemplo, en un descendiente que hubiera recibido un inmueble de sus padres mediante un pacto sucesorio de gran trascendencia –que comporte su renuncia a la legítima– y que, años después, todavía en vida de los ascendientes, se viera en la necesidad de venderlo. En tal caso, de prosperar la reforma proyectada, debería afrontar el pago de un elevado IRPF.

La entrada en vigor del cambio legislativo al día siguiente de la publicación de la ley en el BOE, según preveía la disposición final cuarta del proyecto de ley, fue asimismo muy deplorada (Malvárez Pascual, 2021, p. 6)⁶³. En este punto, hubiera sido más acertado contemplar alguna disposición bien de naturaleza transitoria o bien de corrección, en atención a las transmisiones ya operadas mediante pactos sucesorios y que hubieran tributado en el ISD. De lo contrario, la inmediatez de su entrada en vigor corre el riesgo de lesionar el principio de seguridad jurídica.

Con apoyo en todos estos argumentos se llegó a reclamar la supresión de dicha modificación y, en caso de que tal propuesta no fuera aceptada, se demandaba que la eficacia de la medida (que debería ser únicamente aplicable a los pactos sucesorios acordados tras su entrada en vigor) solo se proyectase sobre las transmisiones que el instituido pueda realizar con terceros una vez transcurrido un plazo mínimo, que podría oscilar entre los dos⁶⁴ y los cuatro (AEDAF, 16 de noviembre de 2020, pp. 35 y 36)⁶⁵ años siguientes a la celebración del pacto sucesorio, limitándose de esta forma el carácter penalizador de la medida.

No obstante, albergábamos dudas de que dichas pretensiones prosperaran habida cuenta, por un lado, que el Consejo de Estado calificó de «proporcionadas» las medidas proyectadas, «atendiendo al objetivo primordial de reducir las operaciones realizadas con fines de elusión fiscal»⁶⁶; y, de otro lado, que el legislador estatal se inspiró para la adopción de la

⁶¹ Nótese que, frente a quienes reciben los bienes en vida del causante, aquellos que los obtienen tras su muerte y, a continuación, proceden a su venta, únicamente tributarán por la plusvalía desde el momento de recepción del bien y hasta la efectiva transmisión. Malvárez Pascual (2021). Esta crítica se incluyó también en las Enmiendas n.º 1 (ya citada) y n.º 89 –presentada por el Grupo Parlamentario Popular (BOCCGG 15-01-2021, p. 114)–, donde se alegó además la posible contravención del principio de neutralidad del sistema tributario en cuanto a los negocios jurídicos utilizados con la misma finalidad, al beneficiar a unos (herencia por fallecimiento) frente a otros (pactos sucesorios) sin justificación objetiva.

⁶² Véase la Enmienda n.º 1, ya citada.

⁶³ Véanse también las Enmiendas n.º 47 (ya citada) y n.º 126 (BOCCGG 15-01-2021, p. 156), formulada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos.

⁶⁴ Malvárez Pascual (2021, p. 5), al indicar que con ello se evitaría el uso del pacto sucesorio con una finalidad elusoria inmediata.

⁶⁵ Véase, asimismo, la Enmienda n.º 126 (ya citada).

⁶⁶ Dictamen del Consejo de Estado n.º 279/2020, de 15 de julio de 2020, emitido respecto al Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, p. 49, donde afirma «la proporcionada»

reforma en el artículo 46 de las Normas Forales vascas⁶⁷ sobre el IRPF, precepto que no circunscribe su eficacia a dicho plazo bienal/cuatrienal e incluso, en el caso de la Norma Foral de Gipuzkoa, en vigor desde mayo de 2018, supuso una retroacción de efectos al 1 de enero del mismo año.

De hecho, el texto fue aprobado el 25 de mayo de 2021 por el Congreso de los Diputados y remitido al Senado⁶⁸, sin que en la Cámara baja se acogiera ninguna de las enmiendas apuntadas.

El fuerte rechazo mostrado por algunas de las CC.AA. afectadas, que llegaron a calificar de injerencia esta propuesta de reforma legislativa, motivó que el texto aprobado en el Senado introdujera dos importantes cambios, lo que significó que la nueva Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal de 2021 haya adoptado finalmente una fórmula intermedia.

La enmienda⁶⁹ incorporada en el Senado suavizó el castigo fiscal de las «herencias en vida» en un doble sentido: por un lado, se mantiene el beneficio fiscal siempre que el instituido no transmita los bienes antes de transcurridos cinco años desde que se realizó el pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior; y, por otro lado, se estipula que la nueva redacción del artículo 36 de la LIRPF únicamente se aplicará a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley antifraude.

Sin duda, esta actuación supone una reconsideración de la medida primigenia, limitando claramente su alcance inicial. Aun así, consideramos rechazable que la reforma asuma una presunción generalizada de fraude en todos los pactos sucesorios de presente en los que el bien se transmita antes de la muerte del otorgante, salvo que haya pasado un lustro desde el otorgamiento. Más bien al contrario, resulta injusto considerar que la realización de un acto legítimo según el ordenamiento civil y tributario de diversas CC.AA. sea una práctica de elusión fiscal.

alidad de la medida proyectada y su vinculación a fines de lucha contra la elusión fiscal, más allá de una intención puramente recaudatoria».

⁶⁷ Artículo 46 de la Norma Foral de Bizkaia 13/2013, de 5 de diciembre. Idéntica previsión se contiene en la Norma Foral de Gipuzkoa 3/2014, de 17 de enero (art. 46 redactado, con efectos desde el 1 de enero de 2018, por el apartado cuatro del art. 8 de la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo); y en la Norma Foral de Álava 33/2013, de 27 de noviembre (art. 46 redactado por el número ocho del art. 3 de la Norma Foral 18/2017, de 20 de septiembre –vigente desde el 30 de septiembre de 2017–).

⁶⁸ El texto aprobado por el Congreso de los Diputados se publicó en el BOCCGG, Senado, núm. 196, 1 de junio de 2021.

⁶⁹ Esta enmienda, formulada por el PSOE, fue pactada en la Comisión de Hacienda del Senado y, posteriormente, aprobada en el Pleno.

A este respecto, cabe recordar que la normativa en vigor ya contempla instrumentos jurídicos orientados a evitar o reaccionar frente a estas situaciones –calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación (arts. 13, 15 y 16 LGT)–, que requieren el correspondiente despliegue probatorio de la Administración; además de las medidas menos gravosas que, como se ha apuntado, podrían adoptarse.

Sin embargo, la medida propuesta dispensa de toda prueba a la Administración y convierte por disposición legal un negocio jurídico perfectamente válido en un fraude tributario, sin que el contribuyente pueda enervar dicha ficción. Y ello porque, al presumir tal comportamiento elusivo, se crea no ya una presunción *iuris et de iure* (que exigiría una relación de causalidad entre el hecho base –pacto sucesorio– y el hecho consecuencia –transmisión fraudulenta a un tercero–, que obviamente no existe, sino una auténtica ficción legal.

En este punto, conviene traer a colación la doctrina del Tribunal Constitucional (TC)⁷⁰ sobre la inconstitucionalidad de las ficciones legales por posible vulneración de los artículos 31.1, 24.2 y 25.1 de la Constitución española (CE). Tal y como ya declaró el TS en su Sentencia de 6 de diciembre de 1996⁷¹, mediante estas ficciones «no se trata de inducir la existencia de un hecho desconocido, a través de otro hecho conocido, como es característico de las presunciones; aquí, de un hecho conocido, la ley deduce o crea un hecho inexistente [...]». Como es evidente, la ficción legal prevista en el proyecto de ley desconoce el fundamento y la finalidad de los pactos sucesorios, así como su naturaleza de anticipo a la herencia⁷², vaciando de sentido esta institución.

4.2.2. Inclusión de los pactos sucesorios en las medidas relativas a la acumulación en el ISD

El artículo 4, apartado cinco, del Proyecto de ley preveía la modificación⁷³ del artículo 30 de la LISD, que rezará como sigue:

⁷⁰ Sentencia del TC 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087).

⁷¹ Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 6 de diciembre de 1996 (rec. de casación núm. 1282/1994 –NFJ005613–).

⁷² Como se subrayó en la justificación de la Enmienda n.º 89 (ya citada), la utilidad del pacto sucesorio responde a la necesidad del heredero de recibir los bienes que le corresponden en la herencia con anticipación al fallecimiento del causante, en la mayoría de los casos por la necesidad de contar con ese apoyo patrimonial para emprender una actividad o adquirir un bien [...], por lo que si el objeto del pacto sucesorio no es dinero, posiblemente el adquirente se verá obligado a la venta para disponer de esa liquidez que necesita, por lo que la circunstancia de que el heredero venda no solo no es un síntoma de fraude fiscal, sino que puede ser lo habitual.

⁷³ Nótese, empero, que esta modificación no se contemplaba en el Anteproyecto de ley, sometido a trámite de información pública el 23 de octubre de 2018.

1. Las donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario, así como las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas, todas ellas dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables y a las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios acumulables a la sucesión que se causa por el donante o causante a favor del donatario o sucesor *mortis causa*, siempre que el plazo que medie entre esta y aquellas no exceda de cuatro años.
3. A estos efectos se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables anteriores, de las herencias, legados o cualesquier otros títulos sucesorios y la de la adquisición actual.

La valoración de este cambio normativo requiere conocer tanto el Derecho positivo vigente, como las consecuencias tributarias que ello comporta. En esta línea, cabe destacar que otra importante ventaja fiscal de los pactos sucesorios de presente consiste en que pueden realizarse varios sin necesidad de proceder a su acumulación⁷⁴. En efecto, ninguna mención se efectúa a estos contratos ni en el artículo 30.1 de la LISD, que ordena la acumulación de las donaciones realizadas entre un mismo donante y donatario en el plazo de tres años, ni en el apartado 2 del mismo artículo, que se refiere a la acumulación de las donaciones a la sucesión en el caso de que, existiendo identidad de personas, no hubieran transcurrido más de cuatro años.

La ausencia de referencia expresa a la sucesión contractual explica, ciertamente, que la propia DGT determinara que los pactos sucesorios no se acumulan entre sí (Resolución de 17 de octubre de 2013, V3087/2013 –NFC049362–), ni tampoco a la herencia posterior del otorgante (Resolución de 30 de abril de 2014, V1206/2014 –NFC051376–). Del mismo parecer son los órganos consultivos autonómicos, pues si bien algunos omiten responder señalando que no les corresponde al tratarse de un precepto de la normativa estatal, otros

⁷⁴ Conviene subrayar, de otra parte, que en algunos pactos sucesorios (los que consisten en una atribución de bienes determinados), tampoco se añadiría el 3% del ajuar doméstico, según lo dispuesto en el artículo 23.2 del RISD.

sí se pronuncian expresamente a favor de la no acumulación (Resolución de la Direcció General de Tributs i Joc de Catalunya 286/19, de 14 de octubre⁷⁵).

En suma, con la normativa anterior era posible otorgar varios pactos sucesorios, beneficiándose cada uno de ellos de las reducciones de manera independiente, sin tener que acumular los importes, a diferencia de lo que ocurre con las donaciones. Ejemplo de ello es la situación producida en Galicia, donde el Decreto legislativo 1/2011 prevé en su artículo 6.Dos una reducción de la base de hasta un millón de euros para los descendientes apartados/mejorados de 21 años o más y, en su caso, para el cónyuge apartado. En este caso, atendida la normativa en vigor y su interpretación por la DGT (Resolución de 20 de agosto de 2019, V2235/2019 –NFC073440–)⁷⁶, refrendada por la Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de marzo de 2020 (rec. núm. 16028/2018 –NFJ079367–), se posibilita el otorgamiento de varios pactos sucesorios, disfrutando cada uno de ellos de la citada reducción, al no considerarse hasta la fecha susceptibles de acumulación.

Junto a ello, cabe destacar que en Galicia se llegó a suprimir, mediante la Ley 13/2015, el artículo 11.Dos.2) del Decreto legislativo 1/2011, que obligaba a tener en cuenta a efectos del cómputo de los límites de los beneficios fiscales de la sucesión las bases imponibles de los pactos sucesorios realizados. Sin embargo, llama la atención la reticencia de la Administración gallega respecto a la aplicación de este último extremo, como prueban las Resoluciones de la Consellería de Facenda e Administración Pública de 27 de julio (V0007-16) y 22 de noviembre de 2016 (V0010-16), donde se indica que solamente «la parte no agotada [de la reducción por parentesco] podrá aplicarse en una ulterior transmisión *mortis causa* siempre y cuando dicha reducción continuara vigente en el momento de producirse el devengo del impuesto».

Se evidencia, pues, que es la controversia generada por este *statu quo* –que posibilitaba la celebración de pactos sucesorios de forma sucesiva sin que existiera ningún tipo de acumulación, lo que podía traducirse en la práctica en una burla fiscal si se abusaba de esta figura–, la que motivó la correspondiente propuesta de modificación del artículo 30 de la LISD a través del Proyecto de ley, al objeto de extender a los pactos sucesorios de transmisión de presente las reglas de la acumulación.

⁷⁵ En la consulta citada, relativa a un supuesto de heredamiento cumulativo, se plasma el criterio general de no acumulación, ni entre pactos sucesorios, ni de estos con la sucesión ulterior. Sin embargo, adviértase que en otras resoluciones del mismo órgano sí se aplica la acumulación, por tratarse de pactos de atribución particular de presente a los que, como se ha razonado en líneas previas, la normativa catalana califica como adquisiciones *inter vivos*, lo que conlleva que se acumulen en los mismos términos que las donaciones. Véanse, en este último sentido, las Resoluciones 353E/13, de 11 de abril de 2014, y 363/18, de 20 de febrero de 2019.

⁷⁶ Junto a esta resolución, véanse también las citadas anteriormente y la evacuada el 28 de septiembre de 2018 (V2618/2018 –NFC070409–).

Respecto a esta medida del Proyecto de ley solamente se formuló una enmienda, cuyo contenido no compartimos. Se trata de la Enmienda n.º 2, del Grupo Parlamentario Plural⁷⁷, que calificó la previsión como una «derogación indirecta» del Derecho civil gallego y negó que los pactos sucesorios constituyeran práctica elusiva alguna. A nuestro juicio, el hecho de que las CC.AA. ostenten competencias normativas sobre determinados aspectos del ISD no priva al Estado de su facultad reguladora general, susceptible de proyectarse sobre aspectos tales como el relativo a la posible acumulación. Y, de otra parte, resulta innegable que es posible realizar micropactos sucesorios con finalidad elusiva, siendo cuestión distinta que ello se produzca en mayor o menor medida en la práctica.

En cualquier caso, cabe apuntar que la citada enmienda no cristalizó, habiéndose materializado la reforma del artículo 30 de la LISD, tras su debate y discusión tanto en el Congreso como en el Senado⁷⁸ y la consiguiente aprobación de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal en julio de 2021. Una vez más vuelve a tomarse como referencia el modelo vasco, que ya había reaccionado ante tal consecuencia indeseada, mediante el establecimiento en los tres territorios históricos⁷⁹ de la acumulación de pactos sucesorios entre sí y con adquisiciones *mortis causa* ordinarias.

5. Conclusión

El pacto sucesorio aparece como una figura compleja dotada de una especificidad propia, pues participa de la naturaleza jurídica típica de los contratos, si bien se otorga por causa de la muerte del disponente y despliega efectos *mortis causa*, ya que está llamado a regular la sucesión o parte de ella, sin perjuicio de la posible entrega de bienes en vida del causante.

Al amparo del artículo 149.1.8 de la CE, que reconoce expresamente el Derecho civil especial de aquellos territorios que tuvieron un Derecho propio a la entrada en vigor de la Carta Magna⁸⁰, seis CC.AA. (Aragón, Islas Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco) adaptaron e institucionalizaron estas figuras tradicionales, frecuentemente utilizadas en el pasado, a la realidad actual, con vistas a seguir posibilitando su virtualidad práctica.

⁷⁷ BOCCGG de 15 de enero de 2021, p. 3.

⁷⁸ BOCCGG (Senado) de 1 de junio de 2021.

⁷⁹ Norma Foral de Bizkaia 4/2015, de 25 de marzo (art. 56); Norma Foral de Gipuzkoa 3/1990, de 11 de enero (art. 25 quater, redacción dada por la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo); y Norma Foral de Álava 11/2005, de 16 de mayo (art. 36, redacción dada por la Norma Foral 18/2017, de 20 de septiembre).

⁸⁰ La CE garantiza la pluralidad de regímenes jurídicos civiles coexistentes en el territorio nacional, entendiéndola no ya como un problema, sino como un bien enriquecedor. De hecho, a diferencia de las anteriores, la CE de 1978 no establece como un *desideratum* la unificación del Derecho civil.

De este modo, frente a la prohibición general de la sucesión contractual en Derecho común, derivada del artículo 1.271 del CC –cuya supresión se propugna de *lege ferenda*, ante la inexistencia de causas que la justifiquen en el momento presente–, los pactos sucesorios se conciben en algunos territorios como una tercera forma de delación de la herencia, junto a la ordenada por disposición de la ley y la de naturaleza testamentaria.

Si en algo se caracteriza el pacto sucesorio es por ser un instrumento al servicio de la libertad civil, de ahí que tras su adaptación, compilación y regulación en los ordenamientos civiles especiales y forales haya ido adquiriendo un mayor protagonismo.

Las razones de su extendida aplicación pivotan tanto sobre el hecho de ser una valiosa herramienta para organizar la sucesión en vida –adelantando incluso la herencia futura–, como sobre el beneficioso trato fiscal que se les dispensa.

A lo largo de nuestro trabajo, centrado en este último aspecto, hemos puesto de relieve una doble problemática: en primer término, el carácter controvertido de dichas ventajas fiscales, tanto desde el prisma de la asimetría que provocan en comparación con los contribuyentes de otros territorios españoles (motivo por el cual se reclama la eliminación de la restrictiva regulación del CC), como desde el punto de vista de los posibles supuestos de elusión fiscal a que, en el caso de los pactos de eficacia de presente, pueden dar lugar; y, en segundo término, el confuso escenario jurisprudencial y administrativo, que lejos de aportar luz en esta temática, complica todavía más la determinación del régimen jurídico que les resulta aplicable.

La heterogeneidad de la doctrina administrativa viene motivada, unas veces, por las singularidades de los pactos sucesorios previstas en la normativa autonómica y, otras veces, por el criterio cambiante de la DGT en esta órbita. Ciertamente, en cuanto a su tratamiento tributario, en el ISD los pactos de atribución de presente siempre han sido considerados como títulos sucesorios, con la única especialidad atinente al devengo. Sin embargo, en el IRPF la DGT asimiló en el pasado esta tipología de pactos a las donaciones, de modo que el otorgante solo quedaba exento de tributar por las ganancias patrimoniales resultantes en el caso de transmisión de la empresa familiar y siempre que –pese a calificarse de *mortis causa*– se cumplieran los requisitos del artículo 20.6 de la LISD.

En 2016 el TS, resolviendo un recurso de casación en interés de ley, declaró que los pactos sucesorios, tengan o no eficacia de presente, son transmisiones *mortis causa*. Por tanto, partiendo de dicha calificación, las consecuencias en el ISD y en el IRPF (esto es, en todos los conceptos impositivos) son, a todos los efectos, las que corresponden a las sucesiones.

Pese a ello, la específica regulación de algún territorio, como ocurre en el caso catalán, que equipara el pacto de atribución particular de presente a la donación, motiva la existencia de excepciones a esa regla general y explica la ausencia de un criterio unívoco en la doctrina administrativa. Sin olvidar, además, la trascendencia que ello implica en el ámbito del IRPF.

Esta disparidad de criterios administrativos se proyecta también por lo que respecta al ISD pues, al margen de precisiones puntuales que con base en alguna disposición legal autonómica hayan podido hacer algunos TSJ como el de Galicia, detectamos claramente una voluntad orientada a limitar los importantes beneficios fiscales de los pactos sucesorios, tal y como demuestran las recientes resoluciones de la DGT estatal y de su homóloga aragonesa al exigir la muerte física del instituyente para poder aplicar las ventajas de las transmisiones *mortis causa*.

De modo incuestionable, este último aspecto enlaza con la segunda problemática a la que nos referíamos, cual es la del eventual abuso al que puede conducir el empleo de pactos sucesorios con arreglo a la normativa en vigor, legitimado como economía de opción. El notable aumento de este tipo de contratos en la última década, con claro descenso de la recaudación en algunas CC. AA. –particularmente en el ISD–, obligó a intensificar las actuaciones de control para verificar su correcta celebración y, en especial, la procedencia de la aplicación de los beneficios fiscales aparejados.

En la misma dirección, ya revelada por la DGT –con cuyo proceder empero disintimos al carecer de base normativa⁸¹–, se acomete la reforma a través de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, que supone un evidente castigo fiscal a la sucesión contractual en un doble sentido: evitando que el pacto sucesorio pueda utilizarse como medio para enjugar eventuales ganancias patrimoniales con ocasión de una futura transmisión a un tercero (art. 36 LIRPF) –salvo el caso de venta transcurrido un lustro o tras la muerte del otorgante–; y, asimismo, vetando la posibilidad de eludir la progresividad del impuesto a través de la realización de varios pactos sucesorios de manera sucesiva sin que proceda su acumulación (art. 30 LISD).

Siendo diversa nuestra valoración de estas medidas, pues creemos que la acumulación ha de ser bienvenida, en contraste con los mayores reparos que nos suscita el cambio del artículo 36 de la LIRPF, lo cierto es que ambas modificaciones normativas coadyuvan a suavizar la relevante asimetría fiscal hasta ahora existente respecto a los contribuyentes de otras CC. AA.

Atajadas de esta forma las posibles operaciones abusivas que eventualmente pudieran perfeccionarse a través de pactos sucesorios, reclamamos igualmente una doctrina administrativa clara, coherente y homogénea, que despeje las sombras del pasado y aporte seguridad jurídica a la hora de planificar la sucesión, atendida la crucial importancia que revisten los pactos sucesorios en la realidad práctica.

⁸¹ Conviene precisar, además, que no es posible que el legislador exija la muerte física del otorgante para conceder a los pactos sucesorios las ventajas fiscales de las sucesiones, pues ello constituiría un ataque frontal a los Derechos civiles autonómicos.

Referencias bibliográficas

- AEDAF. (16 de noviembre de 2020). *Documento completo de propuesta de enmiendas al Proyecto de Ley 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*.
- Aguilella Mediano, J. y Quero Chamorro, F. B. (2018). La fiscalidad del pacto sucesorio de institución de presente. *Revista de Derecho civil aragonés*, 24, 187-197.
- Aizpún Tuero, R. (1945). El pacto sucesorio en el Derecho civil navarro. *Príncipe de Viana*, Año n.º 6, n.º 21, 593-622.
- Alonso Rodríguez, M.ª E. (2004). La situación jurídica del instituido frente a la facultad de disposición onerosa del instituyente en el pacto sucesorio con eficacia *post mortem*. *Estudios de Deusto, Revista de la Universidad de Deusto*, 52(1), 123-130.
- Álvarez Barbeito, P. (2021a). La reducción de la base imponible del ISD en casos de adquisición de empresas familiares a través de pactos sucesorios con eficacia de presente. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 456, 1-6.
- Álvarez Barbeito, P. (2021b). Adquisición de empresa familiar mediante pactos sucesorios con eficacia de presente: problemática actual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Quincena Fiscal*, 3.
- Artamendi Gutiérrez, A. (2016). Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio. *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, 42, 63-70.
- Bayod López, M.ª C. (2016). Pactos sucesorios en Aragón. En M.ª C. Gete-Alonso Calera (Dir.), *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica: Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco)* (pp. 1.359-1.408). Thomson Reuters. Vol. 1.
- Beluche Rincón, I. (1999). La donación *mortis causa* (desde la prohibición de pactos sucesorios). *Anuario de Derecho civil*, 3, 1.057-1.107.
- Buades Castellá, G. (2016). ¿Estamos ante el fin de la «plusvalía del muerto» en las transmisiones derivadas de los pactos sucesorios? *Actualidad civil*, 10.
- Cardona Guasch, O.P. y Ferrer Vanrell, M.ª P. (2016). Los pactos sucesorios en la Compilación de Derecho civil de las Illes Balears. En M.ª C. Gete-Alonso Calera (Dir.), *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica: Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco)* (pp. 1.439-1.473). Thomson Reuters. Vol. 1.
- Castán Vázquez, J.M. (1964). Notas sobre la sucesión contractual en el Derecho español. *Anuario de Derecho civil*, 17(2), 367-382.
- Consejo de Estado. Dictamen n.º 279/2020, de 15 de julio de 2020.
- Ebrat Picart, A. (2017). Fiscalidad del pacto sucesorio catalán. *Món jurídic: Butlletí del Col·legi d'Advocats de Barcelona*, 313, 12-14.
- Fernández López, R.I. (2014). Los pactos sucesorios del Derecho civil de Galicia desde la perspectiva tributaria. *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 23(1), 1-29.
- García Gómez, A. J. (2020). Fiducia aragonesa e Impuesto sobre sucesiones. Un régimen tributario en conflicto permanente. *Revista Técnica Tributaria*, 130, 65-112.
- García Novoa, C. (2011). Problemas de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas. Especial referencia al caso de Galicia. *Revista Técnica Tributaria*, 94, 37-73.

- García Rubio, M.^aP. y Herrero Oviedo, M. (2016). Pactos sucesorios en el Código Civil y en la Ley de Derecho de Galicia. En M.^a C. Gete-Alonso Calera (Dir.), *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica: Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco)* (pp. 1.301-1.357). Thomson Reuters. Vol. 1.
- Imaz Zubiaur, L. (2016). El pacto sucesorio en el País Vasco. En M.^a C. Gete-Alonso Calera (Dir.), *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica: Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco)* (pp. 1.515-1.544). Thomson Reuters. Vol. 1.
- Juan Casadevall, J. de. (2020). Pactos sucesorios y beneficios fiscales de la empresa familiar. La controvertida Consulta de la DGT de 5 de junio de 2020. *Quincena Fiscal*, 19.
- Luquin Bergareche, R. (2016). Pactos sucesorios en Navarra. En M.^a C. Gete-Alonso Calera (Dir.), *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica: Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco)* (pp. 1.475-1.513). Thomson Reuters. Vol. 1.
- Malvárez Pascual, L.A. (2021). Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I). *Quincena Fiscal*, 3.
- Merino Jara, I. (2015-2016). Los pactos sucesorios en las Comunidades Autónomas de régimen común (aspectos fiscales). *JADO: Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, 27, 549-559.
- Merino Jara, I. (2017a). Consideraciones sobre la fiscalidad de los pactos sucesorios en territorio común. *Revista Fórum Fiscal*, 231, 1-15.
- Merino Jara, I. (2017b). ¿Cuándo la transmisión a título lucrativo de bienes singulares con eficacia de presente tiene la consideración de pacto sucesorio? *Revista Fórum Fiscal*, 232.
- Merino Jara, I. (2019). Nuevamente sobre pactos sucesorios. *Revista Fórum Fiscal*, 254.
- Monasterio Aspíri, I. (2007). Pactos sucesorios y sucesión intestada. *JADO: Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, 4, 127-146.
- Navas Navarro, S. (2011). Libertad de testar versus libertad de celebrar pactos sucesorios y costes de transacción. *Anuario de Derecho civil*, 64(1), 41-74.
- Olmedo Castañeda, F.J. (2019). Prohibición de los pactos sucesorios en el Derecho común: cuestionamiento de su *ratio legis*. Propuesta para su admisibilidad. *Anuario de Derecho civil*, 72(2), 447-483.
- Pozo Carrascosa, P. del. (2016). Pactos sucesorios en Cataluña. En M.^a C. Gete-Alonso Calera (Dir.), *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica: Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco)* (pp. 1.409-1.437). Thomson Reuters. Vol. 1.
- San Martín Rodríguez, A. (2015). Incidencia en el ámbito tributario de los pactos sucesorios regulados en la normativa civil territorial. *Quincena Fiscal*, 12, 69-78.
- Vaquero García, A. (2019). Implicaciones de los pactos sucesorios sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones: el caso de Galicia. *Crónica Tributaria*, 171, 195-223.