



**Informe sobre el 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**

1. Motivación del presente informe .....	2
2. Planteamiento de la cuestión: la propuesta de reforma del proyecto de ley en relación con los pactos sucesorios.....	4
2.1. LA TRIBUTACIÓN DE LA GANANCIA PATRIMONIAL OBTENIDA POR LA TRANSMISIÓN DE UN BIEN ADQUIRIDO MEDIANTE UN PACTO SUCESORIO.....	4
2.2. LA ACUMULACIÓN DE LOS PACTOS SUCESORIOS ENTRE SÍ Y RESPECTO A LA SUCESIÓN HEREDITARIA.....	7
2.3. LOS PACTOS SUCESORIOS OTORGADOS POR SUJETOS NO RESIDENTES .....	9
3. La cuestión competencial: la competencia legislativa estatal y autonómica en materia fiscal y civil.....	11
3.1. LA COMPETENCIA LEGISLATIVA EN MATERIA FISCAL.....	12
3.2. VALORACIÓN EN RELACIÓN CON LA COMPETENCIA CIVIL .....	13
3.3. EL IMPACTO DE LAS NORMAS FISCALES SOBRE LAS INSTITUCIONES CIVILES Y LA NATURALEZA JURÍDICA DE LOS PACTOS SUCESORIOS .....	16
3.3.1. Los instrumentos jurídicos, de carácter tributario, reconocidos para evitar la elusión fiscal.....	21
3.3.2. Valoración del proyecto en relación con su impacto sobre las instituciones civiles .....	23
4. La tributación de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de un bien adquirido mediante un pacto sucesorio .....	24
4.1. EL SUPUESTO DE HECHO SUJETO A TRIBUTACIÓN .....	24
4.2. LA POSIBLE EXISTENCIA DE UNA DOBLE IMPOSICIÓN .....	26
4.3. LA POSIBLE INEXISTENCIA DE LA GANANCIA PATRIMONIAL.....	27
4.4. LA NECESIDAD DE LA FIJACIÓN DE UN PLAZO EN LA NORMA .....	28

4.5. LOS EFECTOS RETROACTIVOS DE LA NORMA EN PROYECTO .....	30
4.6. LA ADMISIÓN DE LA PRUEBA EN CONTRARIO .....	32
4.7. VALORACIÓN DEL PROYECTO EN RELACIÓN CON ESTA CUESTIÓN .....	34
5. La acumulación de los pactos sucesorios .....	34
5.1. LOS ELEMENTOS IMPOSITIVOS AFECTADOS .....	34
5.2. ANÁLISIS DE LAS CONSECUENCIAS DE LA REFORMA PROYECTADA .....	38
5.3. VALORACIÓN DEL PROYECTO EN RELACIÓN CON ESTA CUESTIÓN .....	39
6. Los pactos sucesorios otorgados por sujetos no residentes .....	39
6.1. TRASLACIÓN A LA NORMA DE UN CRITERIO JURISPRUDENCIAL .....	39
6.2. LAS REGLAS DE COMPETENCIA NORMATIVA RESPECTO A LOS PACTOS SUCESORIOS Y A LAS SUCESIONES HEREDITARIAS .....	40
6.3. LAS REGLAS DE COMPETENCIA NORMATIVA RESPECTO A LAS DONACIONES .....	41
6.4. VALORACIÓN DEL PROYECTO SOBRE ALGUNOS ASPECTOS DERIVADOS DE ESTA NORMA .....	43
7. Conclusiones: propuestas del Consell Asesor al objeto de compatibilizar las normas propuestas con los rasgos esenciales de los pactos sucesorios en la forma reconocida en el derecho civil de las Illes Balears .....	44
7.1. SUPRESIÓN DE LA REFORMA PROPUESTA .....	44
7.2. MODIFICACIÓN DEL PROYECTO DE LEY .....	45

## 1. Motivación del presente informe

La Ley 7/2017, de 3 de agosto, por la que se modifica la Compilación de Derecho Civil de las Illes Balears, cuyo texto refundido fue aprobado por Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, procedió a la creación, en su Disposición adicional quinta, del Consejo Asesor de Derecho Civil de las Illes Balears como un órgano permanente de consulta y asesoramiento del Gobierno y del Parlamento de las Illes Balears en materia de Derecho civil propio, adscrito al Gobierno de dichas islas.

Dicho Consejo Asesor, según se deduce de la norma citada, estará formado por juristas de trayectoria profesional o académica reconocida y experiencia demostrada en el campo del Derecho civil de las Illes Balears, y ostentará una composición paritaria entre islas y entre hombres y mujeres.

Entre sus funciones cabe destacar las siguientes:

1ª.- La de asesorar jurídicamente al Gobierno y al Parlamento de las Illes Balears y emitir los informes que soliciten tanto el Gobierno o el Parlamento de las Illes Balears, como los grupos parlamentarios.

2ª.- La de asesorar jurídicamente también a los Consejos insulares cuando éstos lo soliciten, siendo preceptivo que con carácter previo se eleve la consulta al Consejo asesor del Derecho civil propio correspondiente a su ámbito insular, en caso de existir.

Con fecha de entrada del 28 de enero del 2021, por parte del Grup Parlamentari Mixt del Parlamento de las Illes Balears, se ha solicitado de este Consell Asesor la emisión de un informe relativo a los efectos que sobre los pactos sucesorios tendría la eventual aprobación del 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, proponiendo, si procede, aquellas modificaciones que hagan compatible las finalidades de esta iniciativa legislativa con la salvaguardia de los rasgos esenciales de los pactos sucesorios tal como están contemplados en la Compilación de Derecho civil de las Illes Balears.

Asimismo, el Consell Insular de Formentera ha solicitado el auxilio técnico de este Consejo, según consta en el acuerdo de fecha 29 de enero del 2021, de forma que también se le hará partícipe del contenido de este informe.

Ante esa doble solicitud, se procede a realizar por este Consejo Asesor el presente informe partiendo de **la premisa de que uno de sus objetivos es la innegociable defensa de los pactos sucesorios como una institución jurídica del Derecho civil propio** que, por su raigambre histórica y su reconocimiento social, no debe verse perjudicada por norma alguna que no responda a una finalidad superior o a un interés digno de mayor protección.

Proponemos analizar la iniciativa estatal tendente a ese fin, que lo identifica con una situación de fraude fiscal, haciendo hincapié en los medios propuestos para conseguirlo.

En este quehacer hay que tener en cuenta también el interesante parecer del Consejo Asesor de Derecho civil propio de Eivissa y Formentera, cuyo acuerdo sobre la cuestión se adjunta, como anexo.

## **2. Planteamiento de la cuestión: la propuesta de reforma del proyecto de ley en relación con los pactos sucesorios**

Los **preceptos del Proyecto de ley 121/000033**, publicado en el Boletín Oficial de la Cortes Generales, Congreso de Diputados, que pueden tener una incidencia, en un sentido u otro, sobre los pactos sucesorios, y sobre los que va a versar este informe, son los que vamos a analizar en los apartados siguientes.

### **2.1. LA TRIBUTACIÓN DE LA GANANCIA PATRIMONIAL OBTENIDA POR LA TRANSMISIÓN DE UN BIEN ADQUIRIDO MEDIANTE UN PACTO SUCESORIO**

Se trata una situación que tiene su propia historia, paralela a la evolución de los mismos pactos sucesorios, que han pasado de estar penalizados fiscalmente al recibir el mismo tratamiento que las donaciones, a vivir una auténtica implosión.

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 33.3 dispuso que: «Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: (...) b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente».

A pesar de esa expresión literal, mientras que en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones los pactos sucesorios se consideran, desde un principio, como lo que son, genuinas sucesiones hereditarias baleares, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se siguió exigiendo la tributación por el concepto de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en las transmisiones de bienes realizadas mediante aquéllos, en una unilateral interpretación realizada por la Administración tributaria estatal, por no entenderlos incluidos en ese supuesto de excepción.

Fue la Sentencia del Tribunal Supremo 9 de febrero de 2016, la que estableció que regía también para las transmisiones de bienes de presente realizadas a

través de un pacto sucesorio lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya citado, que sienta la regla de que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

Y lo puso en relación con la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuyo artículo 3 dice que: «constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio», mientras que el artículo 11 del Reglamento de dicho impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece que «entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: (...) b) Los contratos o pactos sucesorios».

Con lo cual sentenció que «dentro del concepto jurídico de transmisiones patrimoniales por causa de muerte, se comprende, sin duda, los pactos sucesorios, lo que el propio legislador estatal acoge abiertamente, como se ha visto, en el expresado art. 24 del Impuesto sobre Sucesiones, esto es, son adquisiciones patrimoniales lucrativas consecuencia de un negocio jurídico por causa de la muerte de la persona; sin que su naturaleza jurídica sufra porque el efecto patrimonial se anticipe a la muerte del causante, que constituye, como no puede ser de otra forma en los negocios mortis causa, la causa del negocio».

Y concluyó diciendo que «el hecho de que se pueda utilizar esta figura de la apartación para facilitar posibles fraudes fiscales, resulta un argumento ajurídico e inútil para ayudar a la interpretación del art. 33.3.b), 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 intolerables».

Aunque se refería, en concreto, al pacto sucesorio gallego, el conocido como de la apartación, en otras resoluciones tributarias se hizo extensiva a todos los demás supuestos.

Ahora, el Proyecto de ley recoge esa interpretación jurisprudencial y la normativiza en el texto legal, aunque sólo de forma parcial e indirecta, introduciendo una norma correctora, al **sujetar a una mayor tributación las ulteriores transmisiones de bienes adquiridos mediante aquellos pactos, prescindiendo del valor que de los bienes se hubiere fijado en éstos.**

En efecto, el Proyecto de Ley que se comenta, en su artículo tercero, punto dos, propone modificar la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Su finalidad, como apunta en su Exposición de Motivos, es la de que el adquirente de un bien a través de un contrato o pacto sucesorio, que después transmite, se subroga en el valor y fecha de adquisición que tenía dicho bien en el momento en que lo adquirió el causante, siempre que esa transmisión se realice antes de su fallecimiento. De esta forma se busca **impedir una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original.**

El desarrollo de esta finalidad específica se lleva a cabo mediante la modificación del artículo 36 de la citada Ley 35/2006, de 28 de noviembre, cuya redacción sería la siguiente:

«Artículo 36. Transmisiones a título lucrativo.

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 aquéllos 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 radica en la inclusión del segundo párrafo de ese artículo y pretende evitar, como se ha dicho, una actualización del valor del bien adquirido mediante un pacto sucesorio que luego se transmite, interpretando que se elude el gravamen sobre la ganancia patrimonial al quedar diluida.

Ya se justificó esa modificación en la memoria del anteproyecto de ley diciendo que «se ha detectado un mayor número de operaciones en las que, una vez recibidos los bienes a través del pacto sucesorio, son enajenados por los nuevos propietarios, lo que, a ojos del legislador estatal, produce, en su conjunto, una importante desimposición de la operación frente a la tributación que hubiera resultado de la enajenación directa por el titular original».

En la misma línea, el Dictamen del Consejo de Estado, número de expediente 279/2020, emitido el 15 de julio de 2020 con relación al anteproyecto citado indica lo siguiente:

«El anteproyecto trata de dar respuesta a la situación existente; y lo hace de forma proporcionada, atendiendo al objetivo primordial de reducir las operaciones realizadas con fines de elusión fiscal.

A tal efecto, se introduce la previsión de que el adquirente se subrogue en el valor y fecha de adquisición del bien que tenía en el titular original, con el objeto de someter a tributación la ganancia patrimonial generada desde la adquisición inicial del bien hasta su transmisión mediante pacto o contrato sucesorio.

Ahora bien, este sometimiento a gravamen solo se producirá cuando la enajenación por el nuevo propietario se produzca antes del fallecimiento del titular original, lo que evidencia la proporcionalidad de la medida proyectada y su vinculación a fines de lucha contra la elusión fiscal, más allá de una intención puramente recaudatoria».

## 2.2. LA ACUMULACIÓN DE LOS PACTOS SUCESORIOS ENTRE SÍ Y RESPECTO A LA SUCESIÓN HEREDITARIA

En el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se pretende modificar la regulación de la acumulación de donaciones, para incluir en su ámbito de aplicación a los supuestos de contratos y pactos sucesorios que produzcan adquisiciones en vida del causante.

No se trata aquí de evitar el fraude fiscal, sino de **extender el criterio de tributación progresiva, que ya existe entre donaciones entre sí, y entre donaciones y herencias y legados, también a los pactos sucesorios por entender que deben regir las mismas reglas.**

La situación que existe actualmente es la de considerar al pacto sucesorio y a la herencia deferida al fallecimiento del causante como si de dos sucesiones distintas se tratase, cada una respecto a los bienes adquiridos por la respectiva disposición mortis causa.

Así se deduce de las Resoluciones Vinculantes de Dirección General de Tributos, V3087-13 de 17 de octubre de 2013 y V1206-14 de 30 de abril de 2014, que sientan la siguiente doctrina:

«De la interpretación conjunta de los preceptos transcritos se deduce que los negocios jurídicos objeto de consulta, apartación y el pacto de mejora, son pactos sucesorios y, como tales, títulos sucesorios a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ahora bien, la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones regula supuestos de acumulación de donaciones entre sí y de donaciones a la herencia del donante, pero no supuestos de acumulación de títulos sucesorios entre sí.

Por tanto, cabe concluir que la circunstancia de que una persona adquiera mediante pactos sucesorios sucesivos diversos bienes y derechos del mismo transmitente no supone que los pactos anteriores deban acumularse a los posteriores, y ello, precisamente, porque la normativa del impuesto no ha previsto tal supuesto».

En otras resoluciones se reconoció también **la no acumulación de los pactos sucesorios con la herencia futura, fundándose en la falta de previsión legal** y en el principio establecido en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, que prohíbe la aplicación analógica de las normas tributarias.

Por ese motivo, los pactos sucesorios actúan, a efectos de su tributación, como *actos mortis causa* independientes entre sí e independientes de la herencia que se liquide en su día. Cada acto tributará por el importe de los bienes incluidos en el mismo, por el tipo impositivo que le correspondiere, tras deducir las pertinentes reducciones y bonificaciones, en función de la respectiva ley fiscal aplicable.

A fin de evitar esa situación, se propone modificar el artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el artículo cuarto, punto cinco, del Proyecto de ley, que pasará a tener la siguiente redacción:

«Artículo 30. Acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios.

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 cause por el donante o causante a favor del donatario o sucesor mortis causa, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas 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.»

A resultas del mismo, la posibilidad de otorgar diversos pactos sucesivos entre los mismos sujetos podrá conllevar esa acumulación a la hora de su tributación, aplicando la tabla impositiva en función del valor del conjunto de los bienes donados.

O, dicho en otras palabras, **se considerará que los distintos pactos otorgados entre las mismas personas dentro de los plazos fijados en la norma y, al igual, respecto a la sucesión por fallecimiento del donante, se consideran una misma transmisión a efectos de la liquidación del impuesto correspondiente.**

### 2.3. LOS PACTOS SUCESORIOS OTORGADOS POR SUJETOS NO RESIDENTES

El tercer tema que nos interesa del proyecto que comentamos se centra en la modificación la ley del impuesto sucesorio, para extender su ámbito de aplicación a todos los sujetos pasivos no residentes, ya sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un tercer Estado, en consonancia con la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la extensión del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, reflejada en diversas sentencias, entre las que cabe señalar la sentencia 242/18, de 19 de febrero.

A tal fin, se propone modificar el apartado uno de la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el artículo cuarto, punto seis, según el cual:

«Se modifica el apartado uno de la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que queda redactado de la siguiente forma:

Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido no residente en España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados fuera de España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:

1.º Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.

2.º Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad Autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos».

Aunque afecta a los pactos sucesorios, objeto de este informe, tiene su repercusión también sobre las sucesiones hereditarias y las donaciones.

Con la normativa del Reglamento Sucesorio Europeo, los pactos sucesorios han visto reconocida su admisibilidad cuando el disponente o instituyente es un extranjero residente en las Islas Baleares, sea del país que sea.

Ello nos traslada a la existencia de pactos sucesorios de carácter transfronterizo, en contraste con los pactos sucesorios internos, cuando alguno de sus elementos subjetivos, llámeseles donante o donatario, o bien, instituyente o instituido, son de nacionalidad extranjera o residentes fuera de España; y también cuando algunos de sus elementos objetivos, los bienes transmitidos, se encuentran fuera de nuestras fronteras.

En esencia, la modificación realizada no ha hecho más que suprimir la referencia a los países de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, para extenderlo más allá de sus fronteras.

### **3. La cuestión competencial: la competencia legislativa estatal y autonómica en materia fiscal y civil**

Planteadas así las tres modificaciones propuestas, pasamos a analizarlas con más detalle, aunque previamente debemos analizar su repercusión en aquellos ámbitos que más han sido objeto de controversia, empezando por introducir algunas pinceladas en el tema de la competencia legislativa autonómica.

En efecto, una de las cuestiones a resolver consiste en determinar si el Proyecto de ley incide en la competencia normativa, en materia civil y fiscal, de la CAIB.

### 3.1. LA COMPETENCIA LEGISLATIVA EN MATERIA FISCAL

Ciertamente el Proyecto de ley trabaja sobre el campo competencial estatal puesto que no hay una invasión directa ni desacomplejada de la competencia autonómica.

El elemento o concepto del impuesto objeto de reforma -el hecho imponible de la ganancia patrimonial puesta de manifiesta ante una transmisión patrimonial- no es ninguno de los que han sido asumidos por las Comunidades Autónomas.

Se deduce así del artículo 3, intitulado «Configuración como Impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas», de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (I.R.P.F.), puesto en relación con el art. 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

En lo que al Impuesto de Sucesiones y Donaciones se refiere, al que corresponden los otros dos artículos mencionados en el apartado 2, y que son objeto del proyecto de reforma, puede decirse que, a contraluz, o de forma indirecta, sí que existen en el Proyecto de ley previsiones normativas que alteran la confianza depositada por los ciudadanos en la legislación fiscal autonómica, legítima y amparada en las competencias.

El artículo 2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula dicho Impuesto (I.S.D.), cuando se refiere a su «Ámbito territorial», dispone lo siguiente: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español» y su cesión a las Comunidades Autónomas «se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión».

Esa disposición se reitera en el artículo 6 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Tales afirmaciones nos remiten al artículo 48 de la citada Ley

22/2009, de 18 de diciembre, relativo al «Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», que establece lo siguiente:

«1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a.- Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones «ínter vivos», como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a **circunstancias de carácter económico o social propias** de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

b.- **Tarifa del impuesto.**

c.- Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d.- Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado».

### 3.2. VALORACIÓN EN RELACIÓN CON LA COMPETENCIA CIVIL

Por supuesto, el choque de competencias no se produce de forma directa y evidente, eso no sería ya esperable tras 40 años de desarrollo del estado autonómico, sino que se produce, **indirectamente, mediante una devaluación o desmoché de una institución civil propia** y, en este caso, el de este proyecto de norma estatal, también por la desconsideración y la desatención de las «circunstancias económicas y sociales» que la legislación fiscal de la CAIB (artículo 48 de la citada Ley 22/2009, de 18 de diciembre, relativo al «Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones») ha ponderado y potenciado en su política fiscal.

Desde antiguo es conocida esta conflictividad entre instituciones civiles propias y las normas estatales de carácter público. Así, desde la Ley de Mostrencos del siglo XIX<sup>1</sup>, pasando por la jurisprudencia del Tribunal Supremo de inicios del siglo XX<sup>2</sup>, hasta la reciente Ley concursal (ley 22/2003, 9 de julio)<sup>3</sup>, se han reproducido casos de desarticulación o de perturbación del derecho civil propio mediante legislación estatal, basada ésta, tal vez, en finalidades loables, pero que al no tomar en consideración la dimensión de ordenamiento jurídico de los derechos civiles propios, trata a las instituciones civiles propias que se vean implicadas, de forma parcial, o bajo el prisma de otro ordenamiento civil, el estatal.

Todo ello, además, produce, de forma inesperada para el ciudadano, una penalización de las formas tradicionales de suceder «mortis causa», conocidas desde tiempos remotos en las Islas Baleares y claramente encajables en el imperativo «allí donde exista» del art. 149.1.8ª CE (e incluso en su versión reduccionista y compilacionista de la primera doctrina constitucional que entendió el «allí donde exista» por el «así como exista»). No cabe duda alguna de la antigüedad y el uso reiterado de todos los negocios jurídicos que, bajo el global «pacto sucesorio» (en el sentido de sucesión voluntaria contractual, por «inter vivos»), se recogen en la Compilación del Derecho civil balear, ni de la legitimidad de las «circunstancias económicas y sociales» tomadas en consideración por la CAIB, para reconocer, en sus normas tributarias, **la utilidad y el enraizamiento social de los pactos sucesorios, favoreciéndolos.**

No cabe, por tanto, más que pronunciarse en el sentido de que la competencia legislativa de las Comunidades Autónomas, sobretodo por la incidencia que la competencia fiscal tiene en la civil, se verá alterada de forma

<sup>1</sup> Pascual González, Luis, *Derecho civil de Mallorca: Herencias y otras especialidades forales*. Palma de Mallorca, 1951, pp. 35-36.

<sup>2</sup> Maspons i Anglès, F., «La perturbación del régimen sucesorio de Cataluña por la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Revista de Derecho Privado*, VII, 1920.

<sup>3</sup> Llodrà Grimalt, F., «De nuevo sobre la sucesión intestada balear. Observaciones en relación con la solicitud de convocatoria del procedimiento del artículo 33.2 LOTC con ocasión de la modificación de la sucesión intestada por la Ley 7/2017, de reforma de la Compilación balear». En: María del Carmen Bayod López (coord.). *La Constitución española y los derechos civiles españoles cuarenta años después. Su evolución a través de las sentencias del Tribunal Constitucional*, Tirant lo blanch, 2019, pp. 371-382; Álvarez Olalla, Pilar, «La incidencia de la ley concursal en los regímenes económicos matrimoniales de derecho foral, a la luz del reparto competencial establecido en la Constitución», *Derecho privado y Constitución*, n.º 24, 2010.

desleal e indirecta puesto que se introduce un perjuicio en contra del ciudadano en relación con el uso digno y legítimo de estas instituciones, frecuentes y arraigadas, y una devaluación jurídica de la idiosincrasia que, hoy por hoy, todavía acompaña el uso de las formas sucesorias propias.

Por todo ello, y con independencia de las reformas que se proponen a lo largo de este informe en relación con algunos preceptos de la proyectada ley, en este punto concreto de la competencia, se solicita que se introduzca en la proyecta ley una disposición de salvaguarda de la competencia civil propia para dar lugar a que las figuras civiles allí mencionadas sean interpretadas en el contexto jurídico que les corresponde.

A modo de ejemplo:

«Disposición final. Título competencial.

La presente Ley se dicta al amparo de las competencias que corresponde al Estado conforme al XXXX (por ejemplo: artículo 149.1.14.<sup>a</sup> de la Constitución que atribuye al Estado la competencia sobre Hacienda general y Deuda del Estado), sin perjuicio de las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las comunidades autónomas en atención al artículo 149.1.8.<sup>a</sup> de la Constitución».

Finalmente, cabría aprovechar la ocasión para aconsejar a la CAIB que proceda a revisar sus propias normas fiscales, dentro de su ámbito de competencia, para paliar los efectos y el impacto negativo que la normativa estatal sobre aquellas instituciones jurídicas que, por su proyección histórica o su mayor arraigo social, se consideren merecedoras de un especial reconocimiento y estímulo, si se aprobara en estos términos el proyecto de ley estatal ahora informado.

En conclusión, por parte de este *Consell Asesor* se considera que el proyecto de reforma propuesto invadirá de forma oblicua, o a contraluz, la competencia legislativa autonómica, en materia civil y fiscal, por lo cual se solicita que, si no se suprimen algunos preceptos del Proyecto de ley que se citan a continuación, e incluso por precaución, se incorpore una salvaguarda del derecho civil propio, en el título competencial.

### 3.3. EL IMPACTO DE LAS NORMAS FISCALES SOBRE LAS INSTITUCIONES CIVILES Y LA NATURALEZA JURÍDICA DE LOS PACTOS SUCESORIOS

Nos encontramos ante una reforma de cariz tributario, tendente a evitar posibles supuestos de elusión fiscal, objetivo justificado por la eficiencia social del propio sistema, más aún por derivar de la necesidad de la transposición de una directiva comunitaria.

No obstante, aunque se trate de una reforma exclusivamente de carácter fiscal, no hay que olvidar que las normas tributarias se nutren de las normas civiles, de forma especial al gravar unos hechos imposables que son actos o negocios jurídicos de carácter civil, que se regulan e interpretan según las normas civiles.

Los pactos sucesorios están prohibidos en el Código civil (artículos 1.271 - párrafo segundo- y 816) y, en consecuencia, en todas aquellas Comunidades Autónomas que se rigen por él, al no tener reconocido un Derecho civil propio.

En cambio, en las Illes Balears, al igual que en otras Comunidades Autónomas con Derecho civil propio, ocurre todo lo contrario.

Los pactos sucesorios están reconocidos en la Compilación de Derecho civil de las Illes Balears, texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, concretamente en los artículos 8 a 13 y 50 y 51 para la isla de Mallorca y, a partir de la promulgación de la Ley 7/2017, de 3 de agosto, por la que se modifica dicha Compilación, por remisión expresa del artículo 65, para la isla de Menorca; y en los artículos del 72 -que se remite al artículo 66 cuando se contienen en capitulaciones o *espòlits*- al 77, para las islas de Eivissa y Formentera.

Pues bien, obviamente, ninguno de los preceptos citados se verá modificado por el proyecto de reforma ni, por tanto, se verá conculcada la competencia autonómica en materia civil de forma directa. Pero toda regulación fiscal tiene un impacto en las propias instituciones civiles, **puediendo incluso llegar a afectar a la propia naturaleza jurídica de las mismas y, en ocasiones, a su propia supervivencia.**

Por consiguiente, a la hora de tributar por los actos o negocios jurídicos civilmente considerados, ni la norma fiscal, ni la Administración tributaria que la interprete, ni siquiera la voluntad de las partes pueden alterar la esencia y la naturaleza jurídica de los mismos. Y lo mismo habrá que predicar de los pactos sucesorios.

Tales afirmaciones no hacen más que recoger el llamado principio de calificación, elemental en Derecho tributario, que establece, con carácter general, el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (L.G.T.), al decir que «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

De forma más específica, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, reitera que «el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato que sea causa de la adquisición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que puedan afectar a su validez y eficacia, sin perjuicio del derecho a la devolución en los casos que proceda».

Este principio de calificación debe predicarse desde la perspectiva de la totalidad del ordenamiento jurídico, de forma que un negocio jurídico no puede tener una naturaleza jurídica tributaria distinta de la naturaleza jurídica que le corresponda desde el punto de vista civil.

A la vista de esos preceptos, si la tributación debe exigirse en función de la verdadera naturaleza jurídica civil de los actos o negocios gravados y, en lo que aquí nos ocupa, de los pactos sucesorios, será imprescindible analizar cuál es ésta, al objeto de que la norma fiscal acepte su calificación específica, sin acudir a la equiparación analógica respecto de otras figuras, en contra del principio que recoge el artículo 14 de la citada Ley General Tributaria, según la cual «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

En efecto, **los pactos sucesorios son negocios jurídicos complejos, cuya naturaleza *sui generis* impide asimilarlos a otros negocios jurídicos, como pueden ser las donaciones**, con los que están relacionados en alguna de sus prestaciones.

Se configuran como una atribución de derechos, con transmisión de bienes o sin ella, realizada inter vivos mediante un negocio jurídico mortis causa.

Responden a la voluntad del causante de planificar su sucesión, en vida, programando la transmisión de sus bienes, a modo de anticipo, a medida que considera que él no va a necesitarlos, y propiciando su disfrute por sus familiares,

normalmente sus descendientes, que se verán favorecidos por ello. A tal fin, acude a una instrumentalización de dichos pactos de forma sucesiva, dejando el remanente para su definitiva sucesión hereditaria.

Consiguientemente, estos pactos sucesorios, en sus distintas modalidades, deben ser entendidos, en punto a su naturaleza jurídica civil, como actos a título *mortis causa*, como auténticos títulos sucesorios, por lo que las reglas predicables de éstos deben serles aplicables, acudiendo a la ficción de que dicho causante hubiere fallecido en el momento de su otorgamiento, y que hubiere fallecido tantas veces como pactos otorgare.

Esa pluralidad sucesoria, con su respectiva ley aplicable en el orden interno, viene reconocida en el artículo 9.8 del Código civil que dice lo siguiente:

«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.

Los derechos que por ministerio de la ley se atribuyan al cónyuge supérstite se regirán por la misma ley que regule los efectos del matrimonio, a salvo siempre las legítimas de los descendientes».

En el orden internacional, el Reglamento (UE) nº 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones *mortis causa* y a la creación de un certificado sucesorio europeo (RSE), admite también una dualidad de ley sucesoria, para cada acto *mortis causa*, en sus Considerandos 50 y 51, a cuyo tenor:

«(50) La ley que, en virtud del presente Reglamento, rija la admisibilidad y la validez material de una disposición *mortis causa* y, en relación con los pactos sucesorios, los efectos vinculantes entre las partes, no debe menoscabar los derechos de ninguna persona que, en virtud de la ley aplicable a la sucesión, tenga derecho a la legítima o a cualquier otro derecho del que no puede verse privada por la persona de cuya herencia se trate.

(51) Cuando en el presente Reglamento se hace referencia a la ley que habría sido aplicable a la sucesión del causante que realizó la disposición *mortis causa* si hubiera fallecido en la fecha en que, según fuera el caso, realizó, modificó o revocó tal disposición, esa referencia se ha de

entender como una referencia a la ley del Estado de residencia habitual del causante en esa fecha, o, en caso de haber hecho una elección de ley en virtud del presente Reglamento, a la ley del Estado de su nacionalidad en dicha fecha».

Así se demuestra que existen tantas «sucesiones» como pactos se realicen, aplicándose a cada una de ellas su ley correspondiente, de forma que **cada una de las disposiciones *mortis causa* deberá regirse según sus propias normas, con las mismas consecuencias fiscales que afectan a las adquisiciones hereditarias.**

Lo reconoce así el artículo 3 de dicho Reglamento cuando, al definir la expresión «disposición *mortis causa*», hace referencia a «un testamento, un testamento mancomunado o un pacto sucesorio»; y en la de «pacto sucesorio» incluye «todo acuerdo, incluido el resultante de testamentos recíprocos, por el que se confieran, modifiquen o revoquen, con o sin contraprestación, derechos relativos a la sucesión o las sucesiones futuras de una o más personas que sean partes en dicho acuerdo».

El artículo 25 R.S.E., por su parte, traslada a la norma internacional la ficción de que el disponente en un pacto sucesorio ha fallecido, a los efectos del mismo, cada vez que lo otorgare, cuando dice que «un pacto sucesorio relativo a la sucesión de una sola persona se regirá, por lo que atañe a su admisibilidad, validez material y efectos vinculantes entre las partes, incluidas las condiciones para su resolución, por la ley que, en virtud del presente Reglamento, fuese aplicable a su sucesión si aquella hubiera fallecido en la fecha de conclusión del pacto».

Existen también otras normas, estatales y autonómicas, que redundan en esa equiparación a los títulos sucesorios, como son las que se citan a continuación.

En el ámbito hipotecario, el artículo 14 de la Ley Hipotecaria nos dice que: «el título de la sucesión hereditaria, a los efectos del Registro, es el testamento, el contrato sucesorio, el acta de notoriedad para la declaración de herederos abintestato y la declaración administrativa de heredero abintestato a favor del Estado, así como, en su caso, el certificado sucesorio europeo al que se refiere el capítulo VI del Reglamento (UE) n.º 650/2012».

En el ámbito tributario, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su artículo 3 dice que «constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio», lo que hay que poner en relación con el artículo

11 del Reglamento de dicho impuesto, que establece que: «entre otros, son títulos, sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: (...) b) Los contratos o pactos sucesorios».

No faltan reglas autonómicas en el mismo sentido, como las que recopila el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por 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, en estos artículos que transcribimos:

«Artículo 57. Donación universal y definición.

La donación universal y la definición a que se refieren los artículos 8 a 13, 50, 51 y 73 de la Compilación de Derecho Civil de las Illes Balears, aprobada por el Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, tendrán el carácter de título sucesorio a los efectos del artículo 11 b del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y, en consecuencia, gozarán de todos los beneficios fiscales inherentes a las adquisiciones sucesorias en la medida que le sean aplicables».

«Artículo 59. Otros pactos sucesorios.

Los pactos sucesorios regulados en los artículos 72 a 77 de la Compilación de Derecho Civil de las Illes Balears tendrán el carácter de título sucesorio a los efectos del artículo 11 b del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y, en consecuencia, gozarán de los beneficios fiscales inherentes a las adquisiciones sucesorias en cuanto les sean aplicables».

En resumen, **la equiparación que hace el proyecto de reforma de los pactos sucesorios a las donaciones, aunque sea de forma parcial y no a todos sus efectos, debe ponerse en cuestión.** No es posible que se atribuya a aquéllos una naturaleza jurídica de negocios jurídicos *inter vivos* a efectos fiscales, y *mortis causa* a efectos civiles.

Los pactos sucesorios son auténticas sucesiones hereditarias, anticipadas, y difícilmente pueden equiparse, ni civil ni fiscalmente, a las donaciones.

Hay que entender, por ello, que la transmisión de unos bienes, que fueron adquiridos mediante un pacto sucesorio, debe tener la misma consideración, civil y fiscal, que si los hubiere adquirido por título hereditario. Esa misma atribución hay que predicar de la acumulación de los pactos sucesorios, tanto entre sí como respecto a la herencia.

Por todo lo dicho, es opinión de este Consell Asesor que, a la vista de la incuestionable naturaleza jurídica de los pactos sucesorios, debería plantearse

suprimir los artículos del Proyecto de ley que, en aras a lograr una tributación hasta ahora inexistente, los equipara a las donaciones.

Ahora bien, si el legislador estatal considera que, a pesar de esa inexistente equivalencia, se realizan determinadas actuaciones que, utilizando negocios jurídicos de forma artificiosa, reconducen a una injusta y, quizás, inconstitucional ausencia de tributación, podrá utilizar los instrumentos jurídicos que el Derecho tributario tiene reconocido para tal fin, y que pasamos a analizar a continuación.

### **3.3.1. Los instrumentos jurídicos, de carácter tributario, reconocidos para evitar la elusión fiscal**

La doctrina y la jurisprudencia tributaria ha estudiado y acuñado las siguientes figuras jurídicas a la hora de analizar aquellas situaciones en las que - mediante operaciones artificiosas o no- se deja de satisfacer un determinado impuesto.

Se trata de comportamientos que pretenden una menor carga impositiva, para lo que utilizan la norma fiscal aplicable de muy distintas formas.

Se recogen en la Sentencia del Tribunal Supremo 1503/2016, 22 de junio de 2016, que sienta la siguiente doctrina:

«El ordenamiento tributario tiene la necesidad de diseñar instrumentos específicos para conciliar, en su ámbito, la proyección contradictoria de dos principios: el de legalidad y tipicidad tributaria, de una parte, que impide la extensión del hecho imponible más allá de su propia formulación legal, de manera que queda excluida la posibilidad de la analogía (art. 23.3 LGT/1963 y 14 LGT/2003); y el de justicia tributaria, que exige que deban tributar todas las manifestaciones de riqueza que el legislador ha querido que tributen, y que están en el resultado obtenido, aunque se llegue a él a través de actos y negocios jurídicos no incluidos en la configuración estricta del hecho imponible.

Así, para el tratamiento de la utilización de creaciones jurídicas que permiten conseguir los resultados deseados con una menor tributación que la de los actos o negocios jurídicos usuales que son los específicamente contemplados por las normas tributarias, se utilizan tres categorías dogmáticas: la elusión fiscal que no infringe la ley tributaria pero soslaya su aplicación; la evasión fiscal que vulnera directamente dicha ley; y la economía de opción que supone la elección lícita entre diversas alternativas jurídicas la que representa una menor carga fiscal».

De su exposición se deducen las siguientes instituciones jurídicas que pueden servir al logro de aquellos principios:

- 1ª.- La evasión tributaria, figura en la que se incluye también el fraude fiscal.
- 2ª.- La elusión fiscal o fraude de ley.
- 3ª.- La economía de opción o planificación fiscal.

Pues bien, aunque un tributo debe exigirse conforme a la naturaleza jurídica del acto o negocio realizado, el legislador puede entender que, determinada ésta, se ha vulnerado o soslayado la norma aplicable, actuando en consecuencia.

Si considera que se ha incurrido en un caso de evasión tributaria, entendida como toda acción u omisión tendente a reducir o evitar el cumplimiento de la obligación tributaria, total o parcialmente, y que de forma ilegal viola la norma que la regula, la actuación de la Administración competente deberá recaer en su averiguación, constatación y sanción, sin precisar acudir a norma alguna de presunción de un hecho imponible, antes inexistente, como ocurre con el Proyecto de ley que comentamos.

Si entiende que se trata de una actuación, consciente y voluntaria, a través de la cual se aprovecha de las imperfecciones y lagunas de la norma aplicable al caso, de forma que se consigue reducir las consecuencias fiscales al llevar a cabo una determinada actividad, situación que recibe el nombre de elusión fiscal o fraude de ley, deberá acudir a evitarla a través de los medios que la propia ley le ofrece.

A tal fin, el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la expresión «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», de nuevo cuño que sustituyó a la anterior del fraude de ley, aporta su solución al decir que:

- «1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:
- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
  - b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora».

De ello se deduce que, ante los comportamientos incluidos en este precepto, realizados según la norma elegida (norma de cobertura), se impondrá la tributación según la norma que se pretendió eludir (norma defraudada), siempre que exista un informe favorable a ello y sin posibilidad de imponer sanción alguna -excepto respecto a los intereses de demora- al considerarse que no existe infracción alguna.

Y, como tercera opción, la interpretación respecto a la utilización de una determinada norma podrá estar dirigida a considerar que nos encontramos ante un supuesto de economía de opción, que el Tribunal Constitucional, en Sentencia 46/2000, define como «la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a conseguir un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras».

A este respecto, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de mayo del 2003, establece que «el uso alternativo de las normas fiscales, con la finalidad de abonar impuestos menos gravosos, es enteramente lícito, siempre que se utilicen figuras contractuales auténticas y no se trate de eludir el pago de los impuestos que sean procedentes conforme a las mismas», en cuyo caso se precisará acudir a otros medios para evitar la no sujeción al impuesto.

### **3.3.2. Valoración del proyecto en relación con su impacto sobre las instituciones civiles**

A la hora de hacer una valoración del proyecto de ley en su incidencia sobre los pactos sucesorios, podemos recapitular lo dicho de la siguiente forma.

Atendiendo a la naturaleza jurídica de estos pactos, considerada civilmente como el sustrato sobre el que calificar los hechos imposables sujetos a un determinado impuesto, queda claro que **se trata de sucesiones hereditarias anticipadas y no de donaciones.**

Por ello, su equiparación a éstas debería revisarse e incluso, de optar por regular la norma en la línea que se plantea en el proyecto de ley, sería aconsejable hacerlo en preceptos separados lo que hace referencia a los pactos sucesorios y a las donaciones.

En consecuencia, con independencia de la construcción dogmática en la que se pueda encuadrar el supuesto de hecho que se pretende regular, en el proyecto de reforma se ha acudido a la solución de introducir una extensión del hecho imponible, a modo de presunción del mismo, lo que nos obliga a analizar cada uno de los preceptos propuestos, al objeto de desgranar cuándo hay que entender que el negocio realizado puede ser considerado como artificioso y cuándo no.

#### **4. La tributación de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de un bien adquirido mediante un pacto sucesorio**

Entrando en el estudio del primero de los preceptos que la reforma plantea, de prosperar la norma, a pesar de los argumentos expuestos en su contra, será preciso acotarla en algunos aspectos, lo que nos lleva a analizar algunas cuestiones que deben tenerse en consideración.

##### **4.1. EL SUPUESTO DE HECHO SUJETO A TRIBUTACIÓN**

La obligación de tributar, así configurada por la norma en proyecto, exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º.- Que exista un anterior pacto sucesorio con transmisión de bienes de presente. Los pactos sin transmisión de bienes, admitidos en el Libro III de la Compilación de Derecho civil de las Illes Balears, no quedan incluidos.

2º.- Que dichos bienes así adquiridos sean, con posterioridad, transmitidos por el propio adquirente. No queda claro el título por el que pueda operar esa transmisión.

3º.- De haber fallecido el adquirente, la norma ya no es aplicable, por cuanto sus herederos no tienen la consideración de beneficiarios del pacto originario.

4º.- Que, dicha transmisión, se realice en vida del donante.

En fin, cumplidos todos estos requisitos, el efecto que la norma introduce consiste en que el adquirente o instituido en un pacto sucesorio deberá tributar

por la ganancia patrimonial puesta de manifiesto al realizar la transmisión de los bienes adquiridos en él, calculada por la diferencia entre el valor de dichos bienes en esta transmisión y el valor que tuvieron, en su día, cuando el instituyente o disponente los adquirió.

Con la reforma propuesta se acude, en consecuencia, a una *fictio legis* en el sentido de ser el propio disponente y no el adquirente quién transmite a una tercera persona los bienes que fueron objeto del pacto sucesorio, como si ese pacto no hubiere existido.

Se equipara así el pacto sucesorio con una donación, a los efectos de exigir la tributación por la ganancia patrimonial manifestada, no para todos los casos, sino sólo cuando el instituido transmite después los bienes adquiridos, viviendo aún el causante.

Si bien, no puede olvidarse que existirá una diferencia importante, cuál es la de que, en el caso real, el importe obtenido en esa transmisión entrará en el patrimonio del instituido y no del instituyente.

A la vista de lo expuesto, se nos plantean algunas dudas, en especial cuando el adquirente de unos bienes mediante un pacto sucesorio luego los transmite también con otro pacto sucesorio.

Si lo que la norma pretende es evitar que el adquirente en un pacto sucesorio luego transmita los bienes recibidos en él, aprovechándose de una anterior actualización de valores, habría que limitar esa transmisión cuando se realice por acto inter vivos.

De todo lo dicho pueden realizarse las siguientes consideraciones:

1ª.- Que es aconsejable regular la norma en un precepto independiente de las donaciones, dada su distinta naturaleza y su peculiar complejidad.

2ª.- Que habría que dejar sentado que sólo estará sujeta a tributación una transmisión ulterior realizada por acto inter vivos, pero no por actos mortis causa.

3ª.- Que si se pretende una actualización del valor inicial, en vistas a una posterior enajenación, habría que aplicar la norma propuesta tanto si los bienes proceden de un pacto sucesorio como si fuere de varios, en cuyo caso cada adquirente en un pacto se subrogaría en la posición jurídica de su transmitente.

#### 4.2. LA POSIBLE EXISTENCIA DE UNA DOBLE IMPOSICIÓN

La siguiente cuestión que se plantea, a partir de lo expuesto, es si la norma que se proyecta conlleva una doble imposición, totalmente prohibida por el artículo 4 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones cuando habla de la «Incompatibilidad con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» y establece que «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»; y que se deduce también del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuyo punto 4 dispone que «no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

Actualmente, al realizarse la adquisición mediante un pacto sucesorio el adquirente tributa por el I.S.D., mientras que el disponente está exento de tributar por el I.R.P.F., por el concepto de ganancia patrimonial.

Lo que se quiere introducir en la norma, para evitar esta última exención, consiste en acudir a la ficción de que es el disponente quien transmite el bien al tercero, debiendo tributar por el I.R.P.F., en concepto de la ganancia patrimonial obtenida y que, posteriormente, lo que transmite es el importe obtenido por dicha enajenación, sobre el cual el adquirente deberá tributar por el I.S.D.

A primera vista, por tratarse de hechos imponibles distintos -ganancia patrimonial y donación- que se gravan mediante dos impuestos también distintos -por el I.R.P.F. y por el I.S.D.- nos puede llevar a considerar que, en realidad, no puede hablarse de la existencia de una doble imposición.

Sin embargo, tal aseveración puede ponerse en tela de juicio cuando, con la norma proyectada, es el instituido quien deberá satisfacer los dos tributos, uno por la adquisición por el bien -I.S.D.-, y el otro por la ganancia patrimonial que se presume obtuvo el donante -I.R.P.F.-, pero que se pone de manifiesto cuando aquél transmite los bienes, hasta tal punto de que el incremento patrimonial con el que se ve beneficiado sólo ha ocurrido una vez.

Ha adquirido un bien por un valor actualizado, por cuyo importe tributó por el I.S.D. y, después, lo sustituye por otro bien, normalmente dinero, por el mismo valor, lo que no es más que una aplicación de principio de la subrogación real, sin que en este segundo momento obtenga un mayor beneficio o que, de obtenerlo, se vería obligado a tributar por él.

Más onerosa, incluso, será la situación del instituido que no tiene una relación familiar cercana con el instituyente -pacto entre colaterales- y que, a consecuencia del pacto, ya tuvo que satisfacer el impuesto a un tipo mucho mayor que el previsto para los familiares más próximos. Con la propuesta, además, deberá tributar por una ganancia que no ha experimentado.

En resumen, de considerarse que efectivamente puede existir un supuesto de doble imposición, corresponderá al legislador estatal, o bien suprimir la norma proyecta, o bien establecer las pertinentes medidas correctoras.

#### 4.3. LA POSIBLE INEXISTENCIA DE LA GANANCIA PATRIMONIAL

Como hemos dicho, la norma que se pretende introducir obliga a tributar por una ganancia patrimonial eludida, incluso aunque el disponente, al celebrar el pacto sucesorio, fuere ya mayor de 65 años y transmitiera su vivienda habitual, supuesto en el que estaría exento de hacerlo.

Lo reconoce así el artículo 33.4 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al decir que «estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto: (...) b) Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia».

La ley considera que, en este caso, no existe una ganancia patrimonial por la que tributar o que, aun existiendo, existen motivos para no exigirlo.

Hay que reconocer que, en la práctica, no es un hecho frecuente la transmisión mediante un pacto sucesorio de la vivienda habitual del disponente, para inmediatamente después ser enajenada por el adquirente a tercera persona.

De hacerlo, quizás por un deseado o necesitado cambio de domicilio, tendría más sentido que fuera el propio instituyente quien lo transmitiera directamente al tercero, sin pasar por el patrimonio del instituido, y sin necesidad de actualizar el valor, dado que aquél no tributa por este hecho.

Aun así, para el caso de que por una combinación de circunstancias ocurriera el hecho tipificado en la norma proyectada, no estaría de más que fuera uno de los puntos que en ésta se exceptionara.

Así, además de decir que «se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos», habría que decir que también se subrogará en las situaciones de excepción de que gozare, o bien, que se subrogará en su posición jurídica a todos los efectos. Porque no hay que pagar menos de lo que corresponde, pero tampoco más.

#### 4.4. LA NECESIDAD DE LA FIJACIÓN DE UN PLAZO EN LA NORMA

La existencia de un fraude a la ley que pretende corregirse con el proyecto en estudio, acudiendo a una presunción del mismo, de ser una situación necesaria o inevitable, y salvados los inconvenientes expuestos, exige que esa disposición esté mediatizada en el aspecto temporal.

Hay que tener en cuenta que junto a los pactos de renuncia *-pactum de non succedendo-*, en los que se transmiten determinados bienes a cambio a la renuncia de ciertos derechos, existen los pactos de institución *-pactum de succedendo-* en que, además de esa transmisión de presente o, a veces, sin ella, se designa a quien será el heredero universal o el legatario del instituyente, por lo que se trata de negocios jurídicos complejos que difícilmente pueden encajar en un supuesto presunto de elusión fiscal.

Por ello, la crítica a esa norma, prácticamente unánime entre los distintos operadores jurídicos que la han enjuiciado, recae en la falta de la fijación de un plazo entre el momento del otorgamiento del pacto sucesorio y la posterior transmisión, más allá del cual será difícil presumir la existencia de un fraude, siendo insuficiente condicionar su inexistencia al fallecimiento del donante.

Aunque se han propuesto varios términos, **consideramos más preciso exigir el plazo de un año entre el pacto y la transmisión ulterior, ya que es difícil presumir una intención fraudulenta que subsista más allá de ese período.**

Con ello, se evitarían dos situaciones en las que es difícil justificar la norma que se propone.

Por un lado, con una visión retrospectiva, quedarían excluidos de dicha norma todas las transmisiones de bienes que fueron adquiridos mediante pactos sucesorios otorgados con anterioridad al momento de la aplicación de la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, que excluyó de tributación las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de las transmisiones de bienes de presente realizadas a través de un pacto sucesorio.

En efecto, quienes transmitieron sus bienes mediante un pacto sucesorio con anterioridad a la publicación de esa Sentencia, que no tuvo eficacia retroactiva, ya tributaron en su día por el I.R.P.F., por dicho concepto de la ganancia patrimonial.

Ni puede presumirse, por tanto, que con su otorgamiento se pretendiere eludir el pago del impuesto, porque ya lo liquidaron, ni se les puede exigir que tributen otra vez por el mismo concepto.

Por otro lado, y mirando ahora hacia el futuro, debemos considerar que, fijar el momento a partir del cual deja ya de presumirse el fraude en el fallecimiento del causante, puede conllevar situaciones difícilmente aceptables, que no se corresponden con los principios jurídicos de índole tributaria, cuando la transmisión, quizás por causa de necesidad, se realice muchos años después de la celebración del pacto.

Por el contrario, de acotarse el plazo de vigencia de esa presunción al citado de un año, salvo de que con anterioridad hubiere fallecido dicho causante, se evitaría esa situación.

No es infrecuente encontrar en las normas fiscales presunciones de hechos imposables, pero en todos los casos se fija un plazo de vigencia de las mismas.

Sin ir más lejos, servirán de ejemplo dos preceptos que se incluyen también en este proyecto de reforma.

Uno de ellos es el relativo a la acumulación de los pactos sucesorios entre sí, cuando se celebran dentro de un plazo de tres años, o con respecto a la sucesión hereditaria, cuando medie menos de cuatro años. Lo analizaremos más adelante.

El otro consiste en la reforma del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, que pasará a decir que: «se entenderá, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los siguientes supuestos: (...) c) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años».

Y, para no extendernos más, citemos el supuesto previsto en el artículo 4 de la Ley del I.S.D. cuando dice que: «Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la

Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios».

En fin, esté justificada o no la norma, de aprobarse la propuesta, no puede prescindir de la exigencia de un plazo durante el cual se configure el hecho imponible que se pretende gravar.

#### 4.5. LOS EFECTOS RETROACTIVOS DE LA NORMA EN PROYECTO

Junto al requisito del plazo, hay que poner en valor el posible efecto retroactivo de la norma, a fin de evitar que se utilice el «fraude legal» de incluir en ella las transmisiones realizadas dentro del ejercicio fiscal en el que entre en vigor, aunque fueren anteriores a la publicación de la ley de reforma.

La Disposición final cuarta, relativa a la «Entrada en vigor» de la norma propuesta, establece que «la presente Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado». No obstante: (...) d) Los apartados uno, dos, tres y cinco del artículo tercero tendrán efectos desde la entrada en vigor de esta Ley».

Como fuere que el momento del devengo por el I.R.P.F. se produce el 31 de diciembre de cada año (artículo 12 de la Ley), aunque la ley entrara en vigor un día antes se verían afectadas por ella todas las transmisiones realizadas a partir del 1 de enero.

Tal criterio es el que defiende la Dirección General de Tributos cuando, en su informe relativo al Proyecto de ley, dice lo siguiente:

«Esta disposición implica que la mencionada modificación resultará de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se devengue a partir de la entrada en vigor de la Ley.

Por lo tanto, a las transmisiones efectuadas por los beneficiarios de contratos o pactos sucesorios en el periodo impositivo de entrada en vigor de la Ley le resultará de aplicación la nueva redacción del artículo 36 de la LIRPF, con independencia de que dicha transmisión se haya efectuado con anterioridad o posterioridad al día de tal entrada en vigor.

En definitiva, si en el año en que se produzca la entrada en vigor de la Ley el beneficiario de un contrato o pacto sucesorio transmite un bien objeto del mismo antes del fallecimiento del causante, la nueva redacción del artículo 36 de la LIRPF será aplicable, resultando indiferente que dicha transmisión se produzca antes o después del día de la entrada en vigor de la Ley».

De ser así obligaría a los particulares a regirse, no por la norma que esté vigente en el momento de realizar un determinado negocio jurídico, que constituye el hecho imponible, sino por la que está en proyecto, pendiente de aprobar y de publicar en el B.O.E, atentando contra el requisito de publicidad que exige el principio de legalidad.

Que la previsión de su pronta aprobación sea conocida en el mundo jurídico, no es razón suficiente para imponerla a los particulares, cuya ignorancia de las leyes aún no aprobadas sí excusa de su cumplimiento, como se desprende del artículo 6 del Código civil *a sensu contrario*.

Hay que tener en cuenta, además, lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley General Tributaria, respecto al «Ámbito temporal de las normas tributarias», que establece las siguientes reglas:

«1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».

No es más que la idea que late en el artículo 25.1. de la Constitución Española, según el cual «nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento».

Y que ya se plasmó en la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, 19 de Julio de 2000, que desarrollaremos en el apartado siguiente, y que mencionó que «a la luz de esta doctrina, es claro que si la norma impugnada estableciera una sanción por la realización de una conducta contraria al ordenamiento, su formulación no permitiría al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye la referida infracción y esta indeterminación de la conducta infractora vulneraría las exigencias de *lex certa* que derivan del art. 25.1 CE».

#### 4.6. LA ADMISIÓN DE LA PRUEBA EN CONTRARIO

La presunción que subyace en el hecho de sujetar a gravamen la transmisión de un bien adquirido mediante un pacto sucesorio, teniendo en consideración el valor y la fecha en que lo adquirió quien actuó en éste como disponente, tiene el carácter «iuris et de iure», de forma que no admite prueba en contrario.

Entendemos que esa calificación también debería revisarse, por cuanto pudiera ocurrir que, quien adquirió un determinado bien mediante un pacto sucesorio y que, en un primer momento, no tuviere intención de enajenarlo, se viera con posterioridad en la necesidad de hacerlo. Por tanto, podría limitarse este supuesto de excepción a una necesidad sobrevinida tras el otorgamiento del pacto.

Causas económicas, familiares o incluso de salud que, por desgracia, son y han sido habituales en los últimos años, así como la necesidad de un cambio de domicilio, podrían ser determinantes para ello. Presumir en todo caso la existencia de una intencionalidad fraudulenta tendente a eludir el pago de un impuesto, sin dar opción a demostrar lo contrario, difícilmente se compagina con algunos de los principios que deben regir nuestro sistema tributario.

A modo de ejemplo de esa situación, podemos traer aquí la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, 19 de Julio de 2000, que declaró la inconstitucionalidad de la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos - y de la norma que la derogó y refundió -, que regulaba el tratamiento fiscal de las diferencias de valor resultantes de la comprobación administrativa, con la finalidad de impedir que las partes contratantes en un negocio jurídico -la transmisión onerosa de un bien o derecho sujeto al I.T.P.- hicieran constar en un documento público o privado un precio notoriamente inferior al real de la operación, con el fin de defraudar a la Hacienda Pública.

Pasamos a recoger las siguientes afirmaciones de dicha sentencia, en especial los puntos que guardan cierta similitud con el caso que nos ocupa:

«El sistema empleado para alcanzar dicho objetivo consiste en agravar las consecuencias fiscales que derivan de una declaración de valor distinto al real de la operación, considerándose como «un método bueno para perseguir el fraude fiscal». (...)

«La lucha contra el fraude fiscal «es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria». (...)

El legislador puede perseguir esta finalidad mediante medidas de carácter tributario de muy diversa índole, cuya legitimidad ha sido declarada por este Tribunal en múltiples ocasiones, tendentes por ejemplo a estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias o a disuadir su incumplimiento. (...)

También puede optar, claro está, por establecer medidas de carácter sancionador tendentes a reprimir o castigar la comisión de ilícitos tributarios.

Con todo, es evidente, que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Por ello, tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables a cada una de estas figuras. (...)

La referida Disposición no va dirigida solamente a quienes, con el ánimo de defraudar, declaran un precio de la operación inferior al efectivamente pactado por las partes. (...) Pero junto a éste existen muchos otros -no excepcionales- ajenos al incumplimiento del deber de contribuir, como, por ejemplo, la discrepancia sobre el valor del bien o derecho transmitido, la situación coyuntural del mercado, la necesidad perentoria de liquidez o, en fin, el simple desconocimiento de los precios del mercado. (...)

El precepto impugnado viene, por tanto, a establecer una presunción iuris et de iure de defraudación en aquellos casos en los que las partes han declarado un valor inferior en más de un 20 por 100 al comprobado por la Administración como «valor real», otorgando, en consecuencia, un mismo tratamiento a comportamientos de muy diversa naturaleza. (...)

La norma ni establece excepciones, ni tiene en consideración las razones por las que existen las diferencias de valor. (...)

Por otra parte, el precepto establece la ficción de la existencia de un acto de liberalidad. En efecto, por el solo hecho de que se haya consignado un valor en el documento que refleja la transmisión sensiblemente inferior al comprobado por la Administración, finge sin admitir prueba en contrario, que el transmitente ha donado al adquirente una cantidad equivalente al exceso comprobado y, en consecuencia, grava dicha operación como si de una transmisión a título lucrativo se tratase.

No resulta ocioso poner también de manifiesto que estamos ante un acto del legislativo que otorga un mismo tratamiento a situaciones disímiles que tienen una solución distinta con carácter general en nuestro ordenamiento tributario, a saber: hipótesis en las que, al ocultar el precio efectivamente pactado, se ha cometido un ilícito tributario (en las que resultan aplicables los arts. 77 y siguientes LGT y el procedimiento previsto en el Real Decreto 1930/1998); en las que se ha simulado el verdadero negocio (supuestos en los que el ordenamiento tributario prevé el empleo de los instrumentos recogidos en los arts. 25 y 28 LGT); o, en fin, en las que ha existido una mera discrepancia respecto del valor del bien o derecho objeto de transmisión [para los que, en principio, está prevista una mera liquidación complementaria con exigencia de los correspondientes intereses de demora, por cuanto el art. 77.4 d) LGT prevé la correspondiente causa excluyente de la responsabilidad para tales casos]. (...)

Desde luego, si la finalidad perseguida es evitar el fraude fiscal, no parece coherente dispensar el mismo trato a quienes, sin ánimo de defraudar a la Hacienda Pública declaran como valor el precio verdadero del negocio jurídico realizado, que a quienes torticeramente ocultan parte del precio cierto de la operación al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado (art.31.1 CE). (...)

Pues bien, una vez examinadas las consecuencias prácticas de la aplicación de la Disposición adicional cuarta LTPP, con independencia de los posibles reparos que pudieran oponerse a la misma desde la perspectiva de otros principios constitucionales, es evidente que da lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo y, más concretamente, con el principio de capacidad económica a que se refiere el art. 31.1 CE. (...)

Pero no es menos cierto que el principio de justicia consagrado para la específica materia tributaria en dicho precepto y recogido con carácter general en el art. 1.1 CE determina que dichos elementos y circunstancias deben responder «a la situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto»; de manera que, como poníamos de manifiesto en la STC 221/1992, de 11 de diciembre, la justicia del sistema se quebraría en aquellos supuestos en los que la norma gravase «en todo o en parte rentas aparentes, no reales».

En efecto, el modo ordinario de perseguir las conductas contrarias al ordenamiento es la imposición de medidas de carácter punitivo. Por esto puede calificarse de inhabitual que la prevención del fraude fiscal se haga mediante la amenaza con el aumento del gravamen tributario.

Como hemos dicho en reiteradas ocasiones, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (...) que, por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica (...) pero, en todo caso, es evidente que (...) el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza (...) de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin».

#### 4.7. VALORACIÓN DEL PROYECTO EN RELACIÓN CON ESTA CUESTIÓN

En resumen, de todo lo expuesto deducimos que la necesidad de introducir un medio corrector a la presunción que pretende establecer la norma, en el sentido de admitir la prueba en contrario -causa de necesidad sobrevenida, venta entre parientes ...-, de la necesidad de la introducción de un plazo y a la improcedencia sus efectos retroactivos, está suficientemente justificada.

### 5. La acumulación de los pactos sucesorios

#### 5.1. LOS ELEMENTOS IMPOSITIVOS AFECTADOS

Con la norma propuesta, se acude a la equiparación de los pactos sucesorios con las donaciones, no de forma total -ya que mantienen tipos impositivos

distintos para cada uno de dichos actos-, pero sí **parcialmente en lo que hace referencia a esta pretendida acumulación.**

Esa acumulación, y su consiguiente consideración como una única transmisión, nos obliga a analizar algunas cuestiones, en especial, en lo que hace referencia a los elementos de dicho impuesto.

Así:

1ª.- Al otorgarse el primer pacto sucesorio se le aplicarán las reglas existentes hasta ahora, pudiendo deducir de la base imponible las reducciones (por parentesco, por discapacidad, por adquisición de la vivienda habitual y de seguros de vida y, si se rectificara el criterio actual, por adquisición de empresas o participaciones sociales de las mismas) que prevé la normativa autonómica aplicable -que no se modifica- y, a continuación, aplicar a la base liquidable resultante el tipo impositivo, corregido por el coeficiente en función del patrimonio preexistente del sujeto pasivo.

Cuando se pretenda otorgar un nuevo pacto sucesorio entre las mismas personas, antes del transcurso del plazo de los tres años, se tendrá que proceder a la acumulación de las bases liquidables de los dos pactos a fin de determinar el tipo medio correspondiente al total de las mismas, que será el que se aplicará a la base liquidable de aquél. Como se considera existe una sola transmisión, se aplicará el mismo tipo impositivo a los dos pactos, aunque sin rectificar la liquidación del primero y sí repercutir la diferencia no satisfecha a la hora de liquidar el segundo.

La primera duda que nos surge versa sobre si se podrá deducir de la base imponible de los dos pactos sucesorios las reducciones que prevé la ley autonómica, o sólo en la primera de ellas.

Al hablar de la acumulación de las bases liquidables y no de las bases imponibles, como se exigía antes de la reforma del artículo 30, que aquí se comenta, introducida por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, y que dicha suma sólo es, de forma teórica, a los efectos de determinar el tipo medio aplicable a la ulterior transmisión, podría interpretarse la posibilidad de practicar las reducciones en ambos contratos.

De no ser así, por entenderse que la sucesión es única, adquirirá gran relevancia el importe del mínimo exento a deducir por razón de parentesco, ante la existencia de criterios diferenciales entre algunas Comunidades Autónomas, rectificación -que en este informe se sugiere que se estudie- que es competencia

del legislador balear y que no entra en la materia regulada en el proyecto de ley que comentamos.

En cambio, no se plantean dudas respecto al coeficiente corrector en función del patrimonio preexistente del sujeto pasivo, lo que nos lleva a entender que, en este aspecto, los pactos acumulados sí se consideran como una misma transmisión.

El artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo resuelve en este sentido al decir que: «3. En la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se aplicarán las siguientes reglas: (...) b) Cuando se trate de adquisiciones «mortis causa», se excluirá el valor de los bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante. La misma regla se aplicará en el caso de acumulación de donaciones».

2ª.- En lo que hace a la acumulación del pacto sucesorio con la sucesión hereditaria, se aplicarán las mismas normas, aunque ahora el plazo del interin se fija en cuatro años.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que puede ocurrir que, la sucesión anticipada realizada mediante un pacto y la sucesión hereditaria deferida al fallecimiento del causante, se rijan por distintas leyes civiles y, también, sean objeto de tributación según las normas de diferentes Comunidades Autónomas, en función de las respectivas leyes aplicables en cada caso.

Al respecto, el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, relativo al «Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», establece, en su apartado 4, que: «Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a la Comunidad Autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual».

En este caso, podría ocurrir que, al aplicar la norma fiscal sucesoria, resultare que se debía tributar por el conjunto de los dos actos mortis causa menos de lo satisfecho por el primero de ellos, con lo que debería procederse a su devolución.

Esta consecuencia se encuentra tipificada en el artículo 61, relativo a la «Acumulación de donaciones a la herencia del donante», del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando dice que:

«1. En la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario serán acumulables a la base imponible de la sucesión la de las donaciones realizadas en los cinco años anteriores al fallecimiento, considerándose a efectos de determinar la cuota tributaria como una sola adquisición.

De la liquidación practicada por la sucesión será deducible, en su caso, el importe de lo ingresado por las donaciones acumuladas, procediéndose a la devolución de todo o parte de lo ingresado por éstas cuando la suma de sus importes sea superior al de la liquidación que se practique por la sucesión y las donaciones acumuladas».

No obstante, la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0145-12, de 25 de enero de 2012, no opina lo mismo y considera -en contra de lo dispuesto en dicho Reglamento- lo siguiente:

«Como puede advertirse, el segundo apartado, en relación con el primero, del artículo 30 de la Ley solo prevé la acumulación de la donación a la herencia a los efectos de determinar el tipo medio aplicable a la base de la nueva adquisición, sistema que, indudablemente, persigue respetar la progresividad del impuesto, como resulta de la consideración como única de las dos transmisiones efectuadas.

En ese sentido, en Resolución de 6 de octubre de 2010 y con ocasión de un recurso de alzada para la unificación de criterio, el Tribunal Económico Administrativo Central ha recalcado que en supuestos tanto de donaciones entre sí como de donación acumulada a la herencia, cual es el caso planteado en el escrito de consulta, ya no procede el régimen de deducción de cuotas contenida en los artículos 60 y 61 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, toda vez que ambas normas reglamentarias presuponían un régimen legal de gravamen del total de bases imponibles, sustituido a partir de 1997 (Ley 14/1996, de 30 de diciembre) por el de gravar de forma exclusiva la nueva adquisición.

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto y en puntual contestación a las dos preguntas formuladas, la donación solo se tiene en cuenta, efectiva, para hallar el tipo medio aplicable a la donataria y ahora heredera (a) y lo donado se considera integrado en el caudal hereditario, sin descontarse lo pagado en su momento (b)».

En resumen, del texto de la norma propuesta surgen determinadas consecuencias, quizás imprevistas, y que deberían ser tenidas en cuenta a la hora de modificar el precepto en cuestión.

## 5.2. ANÁLISIS DE LAS CONSECUENCIAS DE LA REFORMA PROYECTADA

Al respecto, pasamos a realizar los siguientes comentarios:

1º.- A la hora de analizar los efectos de la norma sobre la figura jurídica en estudio, se revela un desconocimiento de su naturaleza jurídica, como acto *mortis causa*, cuando la norma fiscal les atribuye la misma consideración que a las donaciones, en una equiparación disconforme con su respectivo carácter.

El legislador estatal hace abstracción de esa calificación y tiende únicamente a evitar que, con su otorgamiento, se tribute menos que si se utilizaren otras figuras jurídicas, por lo que pone el énfasis en la transmisión de bienes *inter vivos*, olvidando que ella se realiza, en este caso, mediante un negocio jurídico *mortis causa*.

2º.- En cuanto a la imposición de un plazo entre las fechas de celebración de los distintos pactos sucesorios, si se quiere evitar su acumulación a efectos fiscales, nos obliga a analizar su trascendencia práctica.

Así, dado el carácter voluntario de los pactos y por el hecho de que, salvo para los pactos de institución de legado, que luego se citan, la posibilidad de su otorgamiento sucesivo está muy limitado, con independencia de que se contraríe su naturaleza jurídica, no cabe asegurar que con ello se retraiga el número de sus otorgamientos.

Es más, el normal efecto de la regla no será lograr la acumulación de los pactos, sino que éstos se celebren de forma más diferida, lo que responde mejor a la idea de la planificación sucesoria, civil y fiscal, que el hecho de celebrar entre las mismas personas varios pactos el mismo día o dentro de un corto espacio de tiempo.

Mención especial hay que hacer al pacto de institución de legado que se regula en el Derecho civil de Eivissa y Formentera, cuya planificación podría verse afectada por esa norma, de prosperar su aprobación.

En efecto, no hay que olvidar que dicha institución refleja la riqueza y la pluralidad de pactos existentes en estas islas, y respecto al cual no se fija un límite cuantitativo en el número de sus otorgamientos en su ámbito civil.

3º.- Mas difícil será admitir la situación de la acumulación del pacto sucesorio -entendido como un acto *mortis causa*- con la sucesión hereditaria, lo que se dará por fallecer el disponente antes de los cuatro años a contar de la celebración de aquél. Al tratarse de un hecho totalmente ajeno a la voluntad del instituido, habría que poner en tela de juicio esa consecuencia.

### 5.3. VALORACIÓN DEL PROYECTO EN RELACIÓN CON ESTA CUESTIÓN

A la vista de lo expuesto, habría que decidir si lo conveniente es suprimir esa acumulación, dado que las herencias no se acumulan; mantener la solución propuesta a fin de evitar un uso indebido de los posibles pactos, aunque se incurra en la imprecisión de equiparlos a las donaciones; o, en fin, acudir a una solución intermedia que pasaría por regular la acumulación de los pactos entre sí y respecto a la herencia final, fijando un mismo plazo para ello en ambos casos, que incluso pudiera ser más reducido.

Así, pues, se podría proponer lo siguiente:

1º.- Solicitar que se incluya en artículo separado de las donaciones, para diferenciarlas de los pactos.

2º.- Solicitar un mismo plazo en la acumulación de los pactos entre sí y respecto a la herencia, al ostentar tanto aquéllos como ésta una misma naturaleza *mortis causa*.

3º.- Solicitar que se reduzca el plazo del ínterin al de dos años por ejemplo, aunque sólo sea para incidir en aquella diferenciación, y reducir los efectos en algunas figuras jurídicas, como la institución de legado apuntado más arriba.

## 6. Los pactos sucesorios otorgados por sujetos no residentes

### 6.1. TRASLACIÓN A LA NORMA DE UN CRITERIO JURISPRUDENCIAL

Como se ha dicho en su momento, el motivo de su inclusión en la norma responde a la intención de tipificar lo que ya venía siendo doctrina de nuestro

Tribunal Supremo que, a su vez, hizo traslación de los dictados del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, con la única finalidad de equiparar a extranjeros, residentes o no residentes en algunos de los Estados que la componen, eliminando cualquier discriminación en materia fiscal.

Con la modificación realizada, por consiguiente, se simplifica el cuadro competencial respecto a la normativa fiscal, estatal o autonómica, aplicable en función de la residencia de los sujetos, de la naturaleza de los bienes y del lugar en que éstos se encuentren.

Vamos a realizar su exposición en relación con los pactos sucesorios, materia de este informe, no sin manifestar que las mismas reglas se aplicarán a las sucesiones hereditarias, una vez fallecido el causante, al gozar de una idéntica naturaleza jurídica de negocios jurídicos *mortis causa*.

Respecto a las donaciones, en las que asimismo se eliminan las anteriores situaciones discriminatorias, veremos que los criterios son distintos, prueba de su diferente naturaleza jurídica.

## 6.2. LAS REGLAS DE COMPETENCIA NORMATIVA RESPECTO A LOS PACTOS SUCESORIOS Y A LAS SUCESIONES HEREDITARIAS

Se pueden establecer las siguientes reglas, en función de la residencia de los sujetos intervinientes y de la ubicación de los bienes transmitidos:

### 1.- Causante y causahabiente residentes en España.

Se aplica la normativa de la Comunidad Autónoma de residencia del primero. Es irrelevante su nacionalidad, la naturaleza de los bienes transmitidos y el lugar en que se encuentren, así como la Comunidad Autónoma de residencia del adquirente.

### 2.- Causante residente en España y causahabiente residente en el extranjero.

Hay que distinguir dos supuestos en función del lugar de situación de los bienes transmitidos. Será irrelevante la nacionalidad de ambos, la naturaleza de dichos bienes, así como el país de residencia del adquirente -sea en la Unión Europea, en el Espacio Económico Europeo, o fuera de estos territorios:

2.1.- Bienes transmitidos sitos en España.- Serán aplicables las normas de la Comunidad Autónoma de la residencia del causante.

2.2.- Bienes transmitidos sitos en el extranjero.- En este caso, el pacto o la sucesión no estará sujeta a tributación.

3.- Causante residente en el extranjero y causahabiente residente en España.

Hay que distinguir dos supuestos en función del lugar de situación de los bienes transmitidos. Y ello, con independencia de su naturaleza mueble o inmueble, de la nacionalidad de los sujetos -aunque relevante la del causante para determinar la ley civil aplicable- y del país en que éste resida:

3.1.- Bienes transmitidos sitos en España.- Serán aplicables las normas de la Comunidad Autónoma en la que éstos se encuentren. Es irrelevante la Comunidad Autónoma en que resida el adquirente.

3.2.- Bienes transmitidos sitos en el extranjero.- Serán aplicables las normas de la Comunidad Autónoma en la que resida el adquirente, criterio que aquí no es irrelevante.

4.- Causante y causahabiente residentes en el extranjero.

Hay que distinguir también aquí los dos supuestos en función del lugar de situación de los bienes transmitidos. Prescindimos también de su naturaleza mueble o inmueble, de la nacionalidad de los sujetos -aunque relevante la del causante para determinar la ley civil aplicable- y del país en que residan tanto uno como otro:

4.1.- Bienes transmitidos sitos en España.- Serán aplicables las normas de la Comunidad Autónoma en la que éstos se encuentren.

4.2.- Bienes transmitidos sitos en el extranjero.- En este caso la sucesión, anticipada o no, no estará sujeta a tributación.

### 6.3. LAS REGLAS DE COMPETENCIA NORMATIVA RESPECTO A LAS DONACIONES

Respecto a las donaciones, los criterios aplicables serán distintos. Lo relevante será la situación de los bienes y la residencia del donatario.

Podemos establecer las siguientes reglas:

1.- Donación de bienes inmuebles sitos en España.

Se aplicarán las normas de la Comunidad Autónoma en que estén situados, siendo aquí irrelevante la residencia del donatario.

2.- Donación de bienes muebles sitos en España.

Hay que distinguir dos supuestos en función de la residencia del donatario:

2.1.- Si el donatario reside en España.- Se aplicarán las normas de la Comunidad Autónoma de su residencia.

2.2.- Si el donatario reside fuera de España.- Se aplicarán las normas de la Comunidad Autónoma de situación de dichos bienes, siendo irrelevante el país, comunitario o extracomunitario, donde resida.

3.- Donación de bienes inmuebles sitos en el extranjero.

En este caso habrá que distinguir también dos supuestos en función de la residencia del donatario:

3.1.- Si se tratare de un donatario residente en España.- Serán aplicables las normas de la Comunidad Autónoma de dicha residencia.

3.2.- Si el donatario reside en el extranjero.- La donación no está sujeta a tributación.

4.- Donación de bienes inmuebles sitos en el extranjero.

En este caso habrá que distinguir también dos supuestos en función de la residencia del donatario:

4.1.- Si se tratare de un donatario residente en España.- Serán aplicables las normas de la Comunidad Autónoma de dicha residencia.

4.2.- Si el donatario reside en el extranjero.- La donación no está sujeta a tributación.

#### 6.4. VALORACIÓN DEL PROYECTO SOBRE ALGUNOS ASPECTOS DERIVADOS DE ESTA NORMA

A pesar del acierto en la pretensión de la reforma en este punto concreto, no es superfluo realizar dos comentarios, en un enfoque con un cierto cariz reivindicativo.

Por un lado, y por una simple cuestión de estética, habida cuenta de que, si el legislador estatal ha tenido en consideración la figura jurídica de los pactos sucesorios, admitida sólo en determinadas Comunidades Autónomas, para conseguir un mayor efecto impositivo, con lo que se ha resaltado su importancia y relevancia social, sería deseable que acuñase de una vez por todas el término «pacto sucesorio» o «sucesión contractual» y dejare de referirse a ellos mediante su inclusión en la genérica expresión de «cualquier otro título sucesorio».

Por otro lado, y aprovechando los términos de la Exposición de Motivos, que encabeza este proyecto de ley y que hace traslación de lo dispuesto en la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, *por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior*, sobre la necesidad de «garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios», sería el momento de dar satisfacción a una antigua necesidad autonómica de que la liquidación y, por ende, la recaudación por el impuesto que grave a los pactos sucesorios -y, por equiparación, también a las sucesiones hereditarias- conforme a la normativa fiscal balear, **se realice a favor de la Administración tributaria balear**.

Podemos enumerar los siguientes casos, limitados a los pactos sucesorios, en los que, siendo aplicable esa normativa fiscal autonómica, en cambio, es competente la Administración tributaria estatal para la liquidación y recaudación del impuesto:

1º.- Cuando se trata de un causante de nacionalidad española, de vecindad civil balear, residente en las Illes Balears, que otorga un pacto sucesorio respecto a bienes sitos en éstas, a favor de un adquirente residente en el extranjero.

2º.- Cuando se trata de un causante de nacionalidad española, de vecindad civil balear, residente en el extranjero, que otorga un pacto sucesorio respecto a bienes sitos en las Illes Balears, con independencia del lugar de la residencia del adquirente.

3º.- Cuando se trata de un causante de nacionalidad extranjera, residente en las Illes Balears, que otorga un pacto sucesorio según la ley de estas islas,

respecto a bienes sitos en ellas, a favor de un adquirente residente en el extranjero.

4º.- Cuando se trate de un causante de nacionalidad extranjera, residente en el extranjero, otorgando un pacto sucesorio según su ley aplicable - sea la de la residencia habitual o la de la nacionalidad - sobre bienes sitos en las Illes Balears, con independencia del lugar de la residencia del adquirente.

Como vemos, son más los supuestos en que la liquidación se traslada a la Administración tributaria estatal, qué a la inversa, más aún si luego añadimos los casos de las sucesiones hereditarias, los más habituales, y de las donaciones. Sólo cuando causante y adquirente residen en nuestras islas será competente la Administración tributaria balear.

Es una propuesta que habría que tener en cuenta con el objetivo lógico de unificar la normativa autonómica aplicable y la administración autonómica competente para su liquidación.

## **7. Conclusiones: propuestas del Consell Asesor al objeto de compatibilizar las normas propuestas con los rasgos esenciales de los pactos sucesorios en la forma reconocida en el derecho civil de las Illes Balears**

A la vista de todos los argumentos expuestos, por parte de este Consell Asesor se proponen dos líneas de actuación con relación al Proyecto de ley de reforma de los artículos que inciden, directa o indirectamente, en la tributación de los pactos sucesorios o de los negocios que de ellos traen causa.

### **7.1. SUPRESIÓN DE LA REFORMA PROPUESTA**

Por una parte, la primera opción sería la **eliminación del Proyecto de ley de la reforma propuesta respecto de los artículos 36 de la Ley del I.R.P.F. y del artículo 30 de la Ley del I.S.D., al existir razones de peso para ello, en especial la naturaleza jurídica de aquellos pactos que son, civil y fiscalmente, auténticas sucesiones hereditarias** y, por tanto, no equiparables a las donaciones.

Además, no hay que olvidar que la Administración tributaria ya cuenta con los medios precisos para evitar las situaciones fraudulentas -como el mencionado artículo 15 L.G.T.-, sin tener que acudir a la reforma de la ley.

Por el contrario, en lo que hace referencia a la modificación del apartado uno de la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, habría que mantenerla sin duda alguna dado su acierto y al hecho de no ser más que una traslación de la doctrina jurisprudencial tanto a nivel europeo como estatal.

En este punto en concreto, nuestra opinión, respecto a la norma que se pretende incluir en el proyecto de ley, debe tener una valoración totalmente positiva y apoyar su aprobación.

## 7.2. MODIFICACIÓN DEL PROYECTO DE LEY

Por otra parte, la otra opción consistiría en la inclusión de aquellos preceptos en la norma, aunque acotada por las circunstancias de rigor ya expuestas.

En nuestra opinión el proyecto de ley debería ser modificado para introducir principios de proporcionalidad en su regulación, excluir supuestos en los que claramente se puede deducir que no hay ninguna clase de voluntad de elusión fiscal y respetar el principio de seguridad jurídica. A todo ello, debería procederse a la aclaración de algunos puntos cuyas consecuencias no han sido previstas del todo.

Esta propuesta pasaría, por un lado, por **introducir un límite en el tiempo** para el sometimiento de las transmisiones posteriores a los pactos sucesorios a la normativa propuesta y una excepción para los supuestos que la transmisión se realiza con posterioridad por necesidad sobrevenida del adquirente de los bienes.

Además, en aras a una mejor técnica legislativa, habría que limitar esta transmisión a los actos entre vivos y establecer la subrogación a todos los efectos en la posición del causante, de forma que se incluirían tanto los supuestos en que éste estuviere exento de tributar como los casos de múltiples pactos sucesorios.

Por otro lado, sería necesario establecer expresamente el **carácter no retroactivo de la ley** y, por tanto, que sólo fueran aplicables a las transmisiones realizadas con posterioridad a la entrada en vigor de la misma.

De esta forma, de considerarse conveniente su interposición, podrá servir a modo de enmienda a la redacción del artículo 36 citado -incluso sería deseable regularlo en precepto separado- la siguiente:

«Dos. Se incorpora el artículo 36 bis, que queda redactado de la siguiente forma:

Artículo 36 bis. Transmisiones mediante contrato o pacto sucesorio.

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 por acto entre vivos los bienes adquiridos dentro del plazo de un año desde su celebración, excepto si lo hiciere por causa de necesidad sobrevenida o ya hubiere fallecido el causante, se subrogará en la posición que éste tendría de ser quien los enajenara, en especial respecto a su valor, siempre que fuera inferior al previsto en el artículo anterior».

Y respecto a la entrada en vigor de dicha norma, al objeto de evitar cualquier efecto retroactivo, por los motivos apuntados en su momento:

«Disposición final cuarta. Entrada en vigor.

La presente Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

No obstante:

- a) Los apartados cuatro y diecinueve del artículo undécimo entrarán en vigor transcurrido el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de esta Ley.
- b) Los apartados uno y dos del artículo primero y el artículo segundo tendrán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020, siempre que no hayan concluido a la entrada en vigor de esta Ley.
- c) Los apartados cuatro y seis del artículo tercero tendrán efectos desde 1 de enero de 2022.
- d) Los apartados uno, tres y cinco del artículo tercero tendrán efectos desde la entrada en vigor de esta Ley.
- e) El apartado dos del artículo tercero se aplicará a las transmisiones realizadas a partir de la entrada en vigor de esta ley».

En fin, respecto al artículo 30 de la Ley del I.S.D., únicamente se propone una modificación respecto al plazo, además de sugerir una reflexión sobre sus consecuencias, que quizás precisen una revisión más completa.

La redacción del precepto -mejor en artículo separado- podría ser la siguiente:

«Artículo 30 bis. Acumulación de contratos y pactos sucesorios.

1. 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 dos 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. La misma consideración de una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto se aplicará cuando entre la adquisición producida como consecuencia de un contrato o pacto sucesorio y la sucesión del causante no mediare un plazo superior a los dos 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 transmisiones realizadas mediante contratos o pactos sucesorios y la de la adquisición actual».

\*Diligencia para hacer constar que el presente Informe ha sido aprobado definitivamente por el Pleno del Consejo Asesor de Derecho Civil de las Illes Balears en la sesión de 18 de febrero de 2021.

El Secretario del Consejo Asesor  
Ramón Rosselló Lozano

Firmado por ROSSELLO  
LOZANO RAMON - DNI  
43117104Q el día  
26/02/2021 con un  
certificado emitido  
por AC Administración  
Pública

Referencia:	<b>2021/00000675K</b>
Procedimiento:	<b>Comunicacions a altres administracions</b>

**MARIA TORRES BONET, SECRETÀRIA DEL CONSELL ASSESSOR DEL DRET CIVIL PROPI D'EIVISSA I FORMENTERA,**

**CERTIFIC:**

Que a la sessió ordinària del Consell Assessor del Dret Civil propi d'Eivissa i Formentera, de data 13 de gener de 2021, es va acordar per unanimitat de tots els membres presents, el següent:

"(...)

**1. Estudi del "Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal" i la seua possible repercussió en els els aspectes fiscals del Dret civil propi d'Eivissa i Formentera.**

(...)

El Consell Assessor de Dret Civil propi, després del debat efectuat, i en exercici de les competències que li vénen atribuïdes pel seu reglament de funcionament, com a òrgan permanent de consulta del Consell Insular d'Eivissa en matèria de dret civil propi d'Eivissa i Formentera (art. 1.1.), per unanimitat adopta el següent

**ACORD**

**Primer.** Manifestar la disconformitat del Consell Assessor de Dret Civil Propi d'Eivissa i Formentera amb el tractament jurídic dels Pactes Successoris en el "Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposició 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 Artículo tercero, que modifica diferentes preceptos de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas y de modificación parcial de las leyes sobre los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio".

El Consell Assessor considera que el tractament que es dona als Pactes successoris en els articles del projecte de Llei, abans transcrits, és incorrecta. Aquesta incorrecció es fonamenta essencialment en què aquesta norma ignora o desconeix la naturalesa dels pactes com institució successòria o "*mortis causa*" i perquè se'ls atorga el mateix tractament que a les donacions.

Els pactes successoris son negocis jurídics per causa de mort, igual que els testaments. Mitjançant el pacte successori s'atribueix al beneficiari la qualitat d'hereu o de legatari, o fins i tot –encara que no necessàriament- pot comportar la renúncia de l'adquirent a la legítima futura i demés drets en la successió del transmissor. En canvi, les donacions no. Per tant, no poden tenir el mateix tractament fiscal. Atès que els pactes successoris son adquisicions "*mortis causa*", a la liquidació de l'impost han de ser-li aplicables tots els beneficis fiscals regulats a la normativa de successions. En conseqüència,

el Consell Assessor de Dret Civil Propi d'Eivissa i Formentera expressa la seva disconformitat amb la projectada norma en tot allò que afecta a la acumulació dels pactes successoris, i molt menys en el que suposa equiparar-los a les donacions.

El llibre III de la Compilació de Dret Civil de les Illes Balears tracta de "De las disposiciones aplicables en las islas de Ibiza y Formentera", i conté dins del Títol II "de las sucesiones", dins del Capítol IV "de los pactos sucesorios" els pactes successoris (arts. 72 a 77). Tots ells són títols successoris "*mortis causa*", perquè l'article 69 de la compilació recull en el seu primer apartat que "La sucesión se defiere por testamento, por pacto o por disposición de la ley".

La Constitució reconeix i ampara el respecte a les institucions de dret foral existents a cada Comunitat Autònoma. L'article 149.1.8 CE atribueix en exclusiva a l'Estat la competència sobre la "legislació civil", excepte la conservació, modificació i desenvolupament per les Comunitats Autònomes dels drets civils forals o especials allí on existeixin".

En consonància amb el que diu aquest precepte, l'article 30.27 de l'Estatut d'autonomia de les Illes Balears determina la competència exclusiva de la Comunitat Autònoma sobre la conservació modificació i desenvolupament del dret civil propi de les Illes Balears.

En relació amb l'abast d'aquesta competència, el Tribunal Constitucional ha dit a moltes sentències, ja des de la 88/1993, de 12 de març, que la constitució permet "que los derechos civiles especiales o forales preexistentes puedan ser objeto no ya de "conservación y "modificación", sino también de una acción legislativa que haga posible su crecimiento orgánico y reconoce, de este modo, no sólo la historicidad y la actual vigencia, sino también la vitalidad hacia el futuro de tales ordenamientos preconstitucionales. Ese crecimiento, con todo, no podrá impulsarse en cualquier dirección no sobre cualesquiera objetos, pues no cabe aquí olvidar que la posible legislación autonómica en materia civil se ha admitido por la Constitución no en atención, como vimos, a una valoración general y abstracta de lo que pudieran demandar los intereses respectivos (art. 137 CE) de las Comunidades Autónomas, en cuanto tales, sino a fin de garantizar, más bien, determinados derechos civiles forales o especiales vigentes en ciertos territorios (FJ 3er.)

Per tant, i a *sensu* contrario, les Comunitats Autònomes no poden exercir la seva competència exclusiva en el desenvolupament del dret foral propi de manera que es produeixi una transformació de la naturalesa d'una institució jurídica. Una institució successòria, com són els pactes successoris, no es pot transformar en una altra figura, tal i com succeiria, al nostre entendre, en cas de prosperar la reforma proposada, la qual, a la pràctica, suposaria una modificació de la Compilació, donat que una institució pròpia de les successions "*mortis causa*" passaria a ésser considerada, a efectes fiscals, com un negoci jurídic "*inter vivos*".

També s'ha de recordar que la Direcció general de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda, en consulta vinculant núm. 508/05, de 23 de març va considerar que el finiment de legítima era un dels pactes successoris inclosos al Capítol IV del Títol II del Llibre III (Disposicions aplicables a les illes d'Eivissa i Formentera) de la Compilació.

"(.../...) no cabe duda de que, desde el punto de vista civil, el "finiquito de legítima" es un supuesto de pacto sucesorio (.../...) Por otra parte, el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del

Impuesto sobre sucesiones y donaciones dispone en su apartado 1, letra a) que 'constituye el hecho imponible: a) la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio. A este respecto, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre sucesiones y donaciones aprobado por el RD 1629/1991, de 8 de noviembre, determina en su artículo 11, letra b), que, 'entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes (.../...)b) los contratos o pactos sucesorios".

La institución de derecho civil de Baleares denominado "finiquito de legítima" es un pacto sucesorio y en segundo lugar, que los pactos sucesorios son títulos sucesorios a los efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Por tanto, el tratamiento que debe darse al finiquito de legítima en este impuesto es el que corresponde con las adquisiciones "*mortis causa*"; y con ello tanto en lo referente a la aplicación de las reducciones, como en lo relativo a todos los demás elementos del impuesto (hecho imponible, base imponible, base liquidable, tipo de gravamen, deuda tributaria, sujeto pasivo, devengo, etc.)

Per tant, el fet que alguns tipus de pacte successori prevists a Eivissa i Formentera no contemplin tots els bens del causant no comporta que es tracti d'una donació "*inter vivos*". Aquesta institució forma part de la tradició jurídica ptiüsa i ha continuat existint dins el marc normatiu de la Compilació de 1961 així com en el text reformat de 1990 i de 2017, com es dedueix dels articles 70 y 74 d'aquella i dels articles 66.2 i 72.2 de les darreres versions. Aquest darrer precepte expressa que "los pactos sucesorios pueden contener cualesquiera disposiciones "*mortis causa*" a título universal o singular, con las sustituciones, modalidades, reservas, denuncias, cláusulas de reversión, cargas y obligaciones que los otorgantes establezcan".

**Segon.** En relació amb l'article tercer, apartat dos que modifica l'article 36, en els termes següents:

*"artículo 36: transmisiones a título lucrativo.*

*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 aquéllos 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".*

Mentre que en l'actualitat, segons el tractament fiscal aplicable a aquesta figura l'adquirent beneficiari o instituit, rebria els béns pel seu valor real, de manera que es pot vendre pel valor actual, sense que es consideri l'existència d'un benefici a l'efecte de la seva tributació en l'Impost sobre la Renda de les persones Físiques (IRPF), amb el canvi pretès aquesta actuació suposaria un considerable augment de tributació. Això es produeix perquè la subrogació del legatari en la valoració patrimonial inicial del

causant és una subrogació *ope legis* que comporta un guany patrimonial fictici, agreujat per la retroactivitat que es contempla a la llei.

En cas d'aprovar-se la llei amb aquest text es produiria una restricció de la capacitat de disposar dels béns obtinguts per part de les persones beneficiàries del pacte successori, i distorsionaria la naturalesa dels pactes successoris com a negocis jurídics per causa de mort. El tractament que dona el projecte a les vendes de béns obtinguts a través de pactes successoris, si aquestes es celebren en vida del causant, suposa una presumpció de frau, incompatible amb les institucions de dret Civil propi de les Illes Balears en general, i d'Eivissa i Formentera en Particular

**Tercer.** En relació amb l'article quart apartat cinquè, que modifica l'article 30 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones:

*Artículo 30. Acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios.*

*Las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables que se otorgan 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 a 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.*

*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 cause por el donante o causante a favor del donatario o sucesor mortis causa, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años.*

*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".*

Pel mateix motiu de base que ja s'ha exposat anteriorment, la consideració d'una sola transmissió a efectes de liquidar els impostos en els casos de donacions i altres transmissions "*inter vivos*" equiparables, no ha d'estendre's als pactes successoris. A Eivissa i Formentera, fins ara es pot atorgar més d'un pacte, i en cap cas el pacte o pactes realitzats no s'acumulen a l'herència existent a la mort del causant. Establir el contrari suposa considerar erròniament el pacte successori com a donació.

**Quart.** Declarar la inadmissibilitat de la inseguretats jurídica que suposa la desproporcionada retroactivitat de la norma. La previsió continguda en la Disposició Transitòria quarta del Projecte de Llei que suposa que la mesura prevista a l'article 36 anterior serà aplicada a transmissions de béns objecte de pactes successoris efectuades amb anterioritat a la seva aprovació. Es considera que el més prudent seria: o bé eliminar la referida retroactivitat, prohibida per l'article 9.3 de la Constitució,

atès que es tracta clarament d'una norma desfavorable als drets de la ciutadania o, subsidiàriament establir una *vacatio*, de tal manera que es sancionin només les transmissions oneroses fetes dins d'un termini breu comptador des de l'atorgament del pacte successori. Amb la fixació d'un termini breu entre ambdues operacions s'evitarien les pràctiques fraudulentessense que això comportés un càstig a la totalitat dels pactes successoris, la majoria dels quals -s'ha d'insistir- són aliens a qualsevol intencionalitat de frau.

**Cinquè.** Donar trasllat del present acord a totes les institucions locals de les Illes Balears, al Govern de la Comunitat Autònoma i als representants d'Eivissa i Formentera al Parlament de les Illes Balears, al Congrés dels Diputats i al Senat.  
(...)"

I, perquè així consti i als efectes oportuns, expedeix i sign aquest certificat

Vist i Plau,  
El president del Consell Assessor  
del Dret Civil propi d'Eivissa i Formentera,

Signat digitalment per,  
La cap de servei de Contractació i Coordinació  
Maria Torres Bonet  
Eivissa, 20/01/2021

Signat electrònicament:  
El conseller executiu del Departament de Gestió del Territori,  
Infraestructures Viàries, Ordenació Turística i Lluita contra l'Intrusisme  
Mariano Juan Colomar  
Eivissa, 20/01/2021