



Informe sobre el Projecte de Llei de mesures de prevenció i lluita contra el frau fiscal, de transposició de la Directiva 2016/1164/UE del Consell, de 12 de juliol de 2016, per la qual s'estableixen normes contra les pràctiques d'elusió fiscal que incideixen directament en el funcionament del mercat interior, de modificació de diverses normes tributàries i en matèria de regulació del joc

1. Motivació d'aquest Informe	2
2. Plantejament de la qüestió: la proposta de reforma del Projecte de Llei en relació amb els pactes successoris	4
2.1. LA TRIBUTACIÓ DEL GUANY PATRIMONIAL OBTINGUT PER LA TRANSMISSIÓ D'UN BÉ ADQUIRIT MITJANÇANT UN PACTE SUCCESSORI	4
2.2. L'ACUMULACIÓ DELS PACTES SUCCESSORIS ENTRE SI I RESPECTE A LA SUCCESSION HEREDITÀRIA	7
2.3. ELS PACTES SUCCESSORIS ATORGATS PER SUBJECTES NO RESIDENTS.....	9
3. La qüestió competencial: la competència legislativa estatal i autonòmica en matèria fiscal i civil	11
3.1. LA COMPETÈNCIA LEGISLATIVA EN MATÈRIA FISCAL.....	11
3.2. VALORACIÓ EN RELACIÓ AMB LA COMPETÈNCIA CIVIL	13
3.3. L'IMPACTE DE LES NORMES FISCALS SOBRE LES INSTITUCIONS CIVILS I LA NATURALESA JURÍDICA DELS PACTES SUCCESSORIS.....	15
3.3.1. Els instruments jurídics, de caràcter tributari, reconeguts per evitar l'elusió fiscal	21
3.3.2. Valoració del projecte en relació amb el seu impacte sobre les institucions civils.....	23
4. La tributació del guany patrimonial obtingut per la transmissió d'un bé adquirit mitjançant un pacte successori	24
4.1. EL SUPÒSIT DE FET SUBJECTE A TRIBUTACIÓ	24
4.2. LA POSSIBLE EXISTÈNCIA D'UNA DOBLE IMPOSICIÓ.....	25
4.3. LA POSSIBLE INEXISTÈNCIA DEL GUANY PATRIMONIAL	27
4.4. LA NECESSITAT DE LA FIXACIÓ D'UN TERMINI EN LA NORMA	27
4.5. ELS EFECTES RETROACTIUS DE LA NORMA EN PROJECTE	30
4.6. L'ADMISSIÓ DE LA PROVA EN CONTRARI	31

4.7. VALORACIÓ DEL PROJECTE EN RELACIÓ AMB AQUESTA QÜESTIÓ.....	34
5. L'acumulació dels pactes successoris.....	34
5.1. ELS ELEMENTS IMPOSITIUS AFECTATS	34
5.2. ANÀLISI DE LES CONSEQÜÈNCIES DE LA REFORMA EN PROJECTE.....	38
5.3. VALORACIÓ DEL PROJECTE EN RELACIÓ AMB AQUESTA QÜESTIÓ.....	39
6. Els pactes successoris atorgats per subjectes no residents	40
6.1. TRANSLACIÓ A LA NORMA D'UN CRITERI JURISPRUDENCIAL	40
6.2. LES REGLES DE COMPETÈNCIA NORMATIVA RESPECTE ALS PACTES SUCCESSORIS I A LES SUCCESSIONS HEREDITÀRIES	40
6.3. LES REGLES DE COMPETÈNCIA NORMATIVA RESPECTE A LES DONACIONS.....	42
6.4. VALORACIÓ DEL PROJECTE SOBRE ALGUNS ASPECTES DERIVATS D'AQUESTA NORMA.....	43
7. Conclusions: propostes del Consell Assessor a fi de compatibilitzar les normes proposades amb els trets essencials dels pactes successoris en la forma reconeguda en el dret civil de les Illes Balears.....	44
7.1. SUPRESSIÓ DE LA REFORMA PROPOSADA	44
7.2. MODIFICACIÓ DEL PROJECTE DE LLEI.....	45

1. Motivació d'aquest Informe

La Llei 7/2017, de 3 d'agost, per la qual es modifica la Compilació de dret civil de les Illes Balears, el text refós de la qual va ser aprovat pel Decret legislatiu 79/1990, de 6 de setembre, va crear, en la disposició addicional cinquena, el Consell Assessor de Dret Civil de les Illes Balears com un òrgan permanent de consulta i assessorament del Govern i del Parlament de les Illes Balears en matèria de dret civil propi, adscrit al Govern d'aquestes illes.

El dit Consell Assessor, segons es dedueix de la norma citada, ha d'estar format per juristes de trajectòria professional o acadèmica reconeguda i experiència demostrada en el camp del dret civil de les Illes Balears, i ha de tenir una composició paritària entre illes i entre homes i dones.

Entre les seves funcions cal destacar les següents:

1a. La d'assessorar jurídicament el Govern i el Parlament de les Illes Balears i emetre els informes que sol·licitin tant el Govern o el Parlament de les Illes Balears com els grups parlamentaris.

2a. La d'assessorar jurídicament també els consells insulars quan aquests ho sol·licitin, sent preceptiu que amb caràcter previ s'elevi la consulta al consell assessor del dret civil propi corresponent al seu àmbit insular, si n'hi ha.

Amb data d'entrada del 28 de gener del 2021, el Grup Parlamentari Mixt del Parlament de les Illes Balears ha sol·licitat a aquest Consell Assessor que emeti un informe relatiu als efectes que sobre els pactes successoris tindria l'eventual aprovació del Projecte de Llei de mesures de prevenció i lluita contra el frau fiscal, de transposició de la Directiva 2016/1164/UE del Consell, de 12 de juliol de 2016, per la qual s'estableixen normes contra les pràctiques d'elusió fiscal que incideixen directament en el funcionament del mercat interior, de modificació de diverses normes tributàries i en matèria de regulació del joc, en el qual es proposin, si escau, les modificacions que facin compatible les finalitats d'aquesta iniciativa legislativa amb la salvaguarda dels trets essencials dels pactes successoris tal com estan recollits en la Compilació de dret civil de les Illes Balears.

Així mateix, el Consell Insular de Formentera ha sol·licitat l'auxili tècnic d'aquest Consell, segons consta en l'Acord de data 29 de gener del 2021, de manera que també se'l farà partícip del contingut d'aquest Informe.

Davant aquesta doble sol·licitud, el Consell Assessor elabora aquest Informe partint de la **premissa que un dels seus objectius és la innegociable defensa dels pactes successoris com una institució jurídica del dret civil propi** que, per l'arrelament històric i el reconeixement social, no ha de resultar perjudicada per cap norma que no respongui a una finalitat superior o a un interès digne de major protecció.

Proposam analitzar la iniciativa estatal tendent a aquest fi, que l'identifica amb una situació de frau fiscal, posant l'accent en els mitjans proposats per aconseguir-ho.

En aquesta tasca cal tenir en compte també l'interessant parer del Consell Assessor de Dret civil propi d'Eivissa i Formentera, l'acord del qual sobre la qüestió s'adjunta, com a annex.

2. Plantejament de la qüestió: la proposta de reforma del Projecte de Llei en relació amb els pactes successoris

Els **preceptes del Projecte de Llei 121/000033**, publicat en el *Butlletí Oficial de la Corts Generals, Congrés de Diputats*, que poden tenir una incidència, en un sentit o un altre, sobre els pactes successoris, i sobre els quals versarà aquest informe, són els que analitzarem en els apartats següents.

2.1. LA TRIBUTACIÓ DEL GUANY PATRIMONIAL OBTINGUT PER LA TRANSMISSIÓ D'UN BÉ ADQUIRIT MITJANÇANT UN PACTE SUCCESSORI

Es tracta una situació que té la seva pròpia història, paral·lela a l'evolució dels mateixos pactes successoris, que han passat d'estar penalitzats fiscalment per rebre el mateix tractament que les donacions a viure una autèntica implosió.

La Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques, en l'article 33.3 va disposar que: «S'estima que no hi ha guany o pèrdua patrimonial en els supòsits següents: [...] b) En ocasió de transmissions lucratives per causa de mort del contribuent».

Malgrat aquesta expressió literal, mentre que en l'impost de successions i donacions els pactes successoris es consideren, des d'un principi, com el que són, genuïnes successions hereditàries balears, en l'impost sobre la renda de les persones físiques es va continuar exigint la tributació pel concepte del guany patrimonial posat de manifest en les transmissions de béns realitzades mitjançant aquells, en una unilateral interpretació feta per l'Administració tributària estatal, per no entendre'ls inclosos en aquest supòsit d'excepció.

Va ser la Sentència del Tribunal Suprem de 9 de febrer de 2016 la que va establir que regia també per a les transmissions de béns de present realitzades a través d'un pacte successori el que disposa l'article 33.3.b) de la Llei 35/2006, de l'impost sobre la renda de les persones físiques, ja citat, que estableix la regla que no hi ha guany o pèrdua patrimonial en ocasió de transmissions lucratives per causa de mort del contribuent.

I ho va posar en relació amb la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, l'article 3 de la qual diu que: «constitueix el fet imposable: a) L'adquisició de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori»; mentre que l'article 11 del Reglament d'aquest impost, aprovat

per Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, estableix que «entre d'altres, són títols successoris a l'efecte d'aquest impost, a més de l'herència i el llegat, els següents: [...] b) Els contractes o pactes successoris».

Amb la qual cosa va sentenciar que «dins del concepte jurídic de transmissions patrimonials per causa de mort, es comprenen, sens dubte, els pactes successoris, la qual cosa el mateix legislador estatal acull obertament, com s'ha vist, en el que expressa l'article 24 de l'impost sobre successions, això és, són adquisicions patrimonials lucratives conseqüència d'un negoci jurídic per causa de la mort de la persona; sense que la seva naturalesa jurídica sofreixi perquè l'efecte patrimonial s'anticipi a la mort del causant, que constitueix, com no pot ser d'una altra manera en els negocis *mortis causa*, la causa del negoci».

I va concloure dient que «el fet que es pugui utilitzar aquesta figura *de la apartación* per facilitar possibles fraus fiscals, resulta un argument ajurídic i inútil per ajudar a la interpretació de l'article 33.3.b), ja que a les mans dels responsables està evitar-ho, mitjançant els serveis d'inspecció o mitjançant la reforma legal incorporant clàusules, com es coneixen en algunes normes forals per exemple, per evitar aquestes conductes intolerables».

Encara que es referia, en concret, al pacte successori gallec, el conegut com *de la apartación*, en altres resolucions tributàries es va fer extensiva a tots els altres supòsits.

Ara, el Projecte de Llei recull aquesta interpretació jurisprudencial i la normativitza en el text legal, encara que només de forma parcial i indirecta, i introdueix una norma correctora, perquè **subjecta a una major tributació les ulteriors transmissions de béns adquirits mitjançant aquells pactes, prescindint del valor que dels béns s'hagués fixat en aquests.**

En efecte, el Projecte de Llei que es comenta, en l'article tercer, punt dos, proposa modificar la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos de societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni.

La seva finalitat, com apunta en l'exposició de motius, és que l'adquirent d'un bé a través d'un contracte o pacte successori, que després transmet, se subrogui en el valor i la data d'adquisició que tenia el dit bé en el moment en què el va adquirir el

causant, sempre que aquesta transmissió es faci abans de la seva defunció. D'aquesta manera se cerca **impedir una actualització dels valors i les dates d'adquisició de l'element adquirit que provocaria una menor tributació que si el bé hagués estat transmès directament a un tercer pel titular original.**

El desplegament d'aquesta finalitat específica es duu a terme mitjançant la modificació de l'article 36 de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, la redacció del qual seria la següent:

«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 novetat rau en la inclusió del segon paràgraf d'aquest article i pretén evitar, com s'ha dit, una actualització del valor del bé adquirit mitjançant un pacte successori que després es transmet, interpretant que s'eludeix el gravamen sobre el guany patrimonial perquè queda diluït.

Ja es va justificar aquesta modificació en la Memòria de l'Avantprojecte de llei dient que «s'ha detectat un major nombre d'operacions en les quals, una vegada rebuts els béns a través del pacte successori, són alienats pels nous propietaris, la qual cosa, a ulls del legislador estatal, produeix, en conjunt, una important desimposició de l'operació enfront de la tributació que hagués resultat de l'alienació directa pel titular original».

En la mateixa línia, el Dictamen del Consell d'Estat, número d'expedient 279/2020, emès el 15 de juliol de 2020, en relació amb l'Avantprojecte esmentat indica el següent:

L'Avantprojecte tracta de donar resposta a la situació existent, i ho fa de forma proporcionada, atenent l'objectiu primordial de reduir les operacions fetes amb finalitats d'elusió fiscal.

A aquest efecte, s'introdueix la previsió que l'adquirent se subrogui en el valor i la data d'adquisició del bé que tenia en el titular original, amb l'objecte de sotmetre a tributació el guany patrimonial generat des de l'adquisició inicial del bé fins a la seva transmissió mitjançant un pacte o contracte successori.

Ara bé, aquesta submissió a gravamen només es produirà quan l'alienació pel nou propietari es produeixi abans de la defunció del titular original, la qual cosa evidencia la proporcionalitat de la mesura projectada i la seva vinculació a finalitats de lluita contra l'elusió fiscal, més enllà d'una intenció purament recaptatòria.

2.2. L'ACUMULACIÓ DELS PACTES SUCCESSORIS ENTRE SI I RESPECTE A LA SUCCESSION HEREDITÀRIA

En l'àmbit de l'impost sobre successions i donacions, es pretén modificar la regulació de l'acumulació de donacions, per incloure en el seu àmbit d'aplicació els supòsits de contractes i pactes successoris que produeixin adquisicions en vida del causant.

No es tracta aquí d'evitar el frau fiscal, sinó d'estendre **el criteri de tributació progressiva, que ja existeix entre donacions entre si, i entre donacions i herències i llegats, també als pactes successoris per entendre que hi han de regir les mateixes regles.**

La situació que existeix actualment és la de considerar el pacte successori i l'herència deferida a la defunció del causant com si de dues successions diferents es tractàs, cadascuna respecte dels béns adquirits per la respectiva disposició *mortis causa*.

Així es dedueix de les resolucions vinculants de la Direcció General de Tributs, V3087-13 de 17 d'octubre de 2013 i V1206-14 de 30 d'abril de 2014, que estableixen la doctrina següent:

De la interpretació conjunta dels preceptes transcrits es dedueix que els negocis jurídics objecte de consulta, *apartación* i el pacte de millora, són pactes successoris i, com a tals, títols successoris a l'efecte de l'impost sobre successions i donacions.

Ara bé, la Llei de l'impost de successions i donacions regula supòsits d'acumulació de donacions entre si i de donacions a l'herència del donant, però no supòsits d'acumulació de títols successoris entre si.

Per tant, cal concloure que la circumstància que una persona adquireixi mitjançant pactes successoris successius diversos béns i drets del mateix transmissent no suposa que els pactes anteriors hagin d'acumular-se als posteriors, i això, precisament, perquè la normativa de l'impost no ha previst tal supòsit.

En altres resolucions es va reconèixer també **la no acumulació dels pactes successoris amb l'herència futura, fonamentant-se en la falta de previsió legal** i en el principi establert en l'article 14 de la Llei general tributària, que prohibeix l'aplicació analògica de les normes tributàries.

Per aquest motiu, els pactes successoris actuen, a l'efecte de la seva tributació, com a actes *mortis causa* independents entre si i independents de l'herència que es liquidi quan sigui el moment. Cada acte tributarà per l'import dels béns inclosos dins ell, pel tipus impositiu que li correspongui, després de deduir les reduccions i bonificacions pertinents, en funció de la respectiva llei fiscal aplicable.

A fi d'evitar aquesta situació, es proposa modificar l'article 30 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, en l'article quart, punt cinc, del Projecte de Llei, que passarà a tenir la redacció següent:

«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.»

De resultes d'aquest, la possibilitat d'atorgar diversos pactes successius entre els mateixos subjectes pot comportar aquesta acumulació a l'hora de la seva tributació, i aplicar la taula impositiva en funció del valor del conjunt dels béns donats.

O, dit d'una altra manera, **els diferents pactes atorgats entre les mateixes persones dins els terminis fixats en la norma i, igualment, respecte a la successió per defunció del donant, es consideren una mateixa transmissió a l'efecte de la liquidació de l'impost corresponent.**

2.3. ELS PACTES SUCCESSORIS ATORGATS PER SUBJECTES NO RESIDENTS

El tercer tema que ens interessa del projecte que comentam se centra en la modificació de la Llei de l'impost successori, per estendre el seu àmbit d'aplicació a tots els subjectes passius no residents, ja siguin residents en un estat membre de la Unió Europea o de l'Espai Econòmic Europeu o en un tercer estat, d'acord amb la recent jurisprudència del Tribunal Suprem sobre l'extensió del principi de llibertat de moviment de capitals consagrat en el Tractat de funcionament de la Unió Europea, que es reflecteix en diverses sentències, entre les quals cal assenyalar la Sentència 242/18, de 19 de febrer.

A tal fi, es proposa modificar l'apartat u de la disposició addicional segona de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, en l'article quart, punt sis, segons el qual:

«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».

Encara que afecta els pactes successoris, objecte d'aquest informe, té repercussió també sobre les successions hereditàries i les donacions.

Amb la normativa del Reglament successori europeu, els pactes successoris han vist reconeguda la seva admissibilitat quan el disponent o instituent és un estranger resident a les Illes Balears, sigui del país que sigui.

Això ens trasllada a l'existència de pactes successoris de caràcter transfronterer, en contrast amb els pactes successoris interns, quan algun dels seus elements subjectius, s'anomenin *donant* o *donatari*, o bé, *instituent* o *instituit*, són de nacionalitat estrangera o residents fora d'Espanya, i també quan alguns dels seus elements objectius, el béns transmesos, es troben fora de les nostres fronteres.

En essència, la modificació duita a terme no ha fet més que suprimir la referència als països de la Unió Europea o de l'Espai Econòmic Europeu, per estendre-ho més enllà de les seves fronteres.

3. La qüestió competencial: la competència legislativa estatal i autonòmica en matèria fiscal i civil

Plantejades així les tres modificacions proposades, passam a analitzar-les amb més detall, encara que prèviament hem d'analitzar-ne la repercussió en aquells àmbits que més han estat objecte de controvèrsia, començant per introduir algunes pinzellades en el tema de la competència legislativa autonòmica.

En efecte, una de les qüestions a resoldre consisteix a determinar si el Projecte de Llei incideix en la competència normativa, en matèria civil i fiscal, de la CAIB.

3.1. LA COMPETÈNCIA LEGISLATIVA EN MATÈRIA FISCAL

Certament el Projecte de Llei treballa sobre el camp competencial estatal, atès que no hi ha una invasió directa ni desacomplexada de la competència autonòmica.

L'element o concepte de l'impost objecte de reforma —el fet imposable del guany patrimonial posat de manifest davant una transmissió patrimonial— no és cap dels que han estat assumits per les comunitats autònomes.

Es dedueix així de l'article 3, intitulat «Configuració com a impost cedit parcialment a les comunitats autònomes», de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos de societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni (IRPF), posat en relació amb l'article 46 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries.

Pel que fa a l'impost de successions i donacions, al que corresponen els altres dos articles esmentats en l'apartat 2, i que són objecte del projecte de reforma, pot dir-se que, a contrallum, o de forma indirecta, sí que hi ha en el Projecte de Llei previsions normatives que alteren la confiança dipositada pels ciutadans en la legislació fiscal autonòmica, legítima i emparada en les competències.

L'article 2 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, que regula aquest impost (ISD), quan es refereix al seu «àmbit territorial», disposa el següent: «L'impost sobre successions i donacions s'exigeix a tot el territori espanyol» i la seva cessió a les comunitats autònomes «es regeix pel que disposen les normes reguladores de la cessió de tributs de l'Estat a les comunitats autònomes i té l'abast i les condicions que per a cadascuna estableixi la seva llei de cessió específica».

Aquesta disposició es reitera en l'article 6 del Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions. Tals afirmacions ens remeten a l'article 48 de la citada Llei 22/2009, de 18 de desembre, relatiu a l'«Abast de les competències normatives en l'impost sobre successions i donacions», que estableix el següent:

1. En l'impost sobre successions i donacions, les comunitats autònomes poden assumir competències normatives sobre:

a) Reduccions de la base imposable: les comunitats autònomes poden crear, tant per a les transmissions entre vius, com per a les transmissions per causa de mort, les reduccions que considerin convenientes, sempre que responguin a **circumstàncies de caràcter econòmic o social pròpies** de la comunitat autònoma de què es tracti.

Així mateix, les comunitats autònomes poden regular les establertes per la normativa de l'Estat, i mantenir-les en condicions anàlogues a les establertes per aquest o millorar-les mitjançant l'augment de l'import o del percentatge de reducció, l'ampliació de les persones que s'hi puguin acollir o la disminució dels requisits per poder aplicar-les.

Quan les comunitats autònomes creïn les seves pròpies reduccions, aquestes s'han d'aplicar amb posterioritat a les establertes per la normativa de l'Estat. Si l'activitat de la comunitat autònoma consisteix a millorar una reducció estatal, la reducció millorada substitueix, en aquesta comunitat autònoma, la reducció estatal. A aquests efectes, les comunitats autònomes, en el moment de regular les reduccions aplicables han d'especificar si la reducció és pròpia o consisteix en una millora de la de l'Estat.

b) Tarifa de l'impost.

c) Quanties i coeficients del patrimoni preexistent.

d) Deduccions i bonificacions de la quota.

Les deduccions i bonificacions aprovades per les comunitats autònomes són, en tot cas, compatibles amb les deduccions i bonificacions establertes en la normativa estatal reguladora de l'impost i no poden suposar una modificació d'aquestes. Aquestes deduccions i bonificacions autonòmiques s'han d'aplicar amb posterioritat a les regulades per la normativa de l'Estat.

3.2. VALORACIÓ EN RELACIÓ AMB LA COMPETÈNCIA CIVIL

Per descomptat, el xoc de competències no es produeix de forma directa i evident, això no seria ja esperable després de quaranta anys de desenvolupament de l'estat autonòmic, sinó que es produeix, **indirectament, mitjançant la devaluació o esmotxada d'una institució civil pròpia** i, en aquest cas, el d'aquest projecte de norma estatal, també per la desconsideració i la desatenció de les «circumstàncies econòmiques i socials» que la legislació fiscal de la CAIB (article 48 de la citada Llei 22/2009, de 18 de desembre, relatiu a l'«Abast de les competències normatives en l'impost sobre successions i donacions») ha ponderat i potenciat en la seva política fiscal.

Des d'antic és coneguda aquesta conflictivitat entre les institucions civils pròpies i les normes estatals de caràcter públic. Així, des de la *Ley de Mostrencos* del segle XIX¹, passant per la jurisprudència del Tribunal Suprem d'inicis del segle XX², fins a

¹ PASCUAL GONZÁLEZ, L. *Derecho civil de Mallorca: herencias y otras especialidades forales*. Palma, 1951, pàg. 35-36.

² MASPONS I ANGLASELL, F. «La perturbación del régimen sucesorio de Cataluña por la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Revista de Derecho Privado*, VII, 1920.

la recent Llei concursal (Llei 22/2003, 9 de juliol)³, s'han reproduït casos de desarticulació o de pertorbació del dret civil propi mitjançant legislació estatal, basada aquesta, tal vegada, en finalitats lloables, però que com que no pren en consideració la dimensió d'ordenament jurídic dels drets civils propis, tracta les institucions civils pròpies que es vegin implicades de forma parcial, o sota el prisma d'un altre ordenament civil, l'estatal.

Tot això, a més, produeix, de forma inesperada per al ciutadà, una penalització de les formes tradicionals de succeir *mortis causa*, conegudes des de temps remots a les Illes Balears i que encaixen clarament en l'imperatiu «allà on n'hi hagi» de l'article 149.1.8a de la Constitució espanyola (i fins i tot en la seva versió reduccionista i compilacionista de la primera doctrina constitucional, que va entendre l'expressió «allí donde exista» per «así como exista»). No hi ha cap dubte de l'antiguitat i l'ús reiterat de tots els negocis jurídics que, sota el global «pacte successori» (en el sentit de successió voluntària contractual, *inter vivos*), es recullen en la Compilació del dret civil balear, ni de la legitimitat de les «circumstàncies econòmiques i socials» preses en consideració per la CAIB, per reconèixer, en les seves normes tributàries, **la utilitat i l'arrelament social dels pactes successoris, i afavorir-los.**

Hom no pot, per tant, més que pronunciar-se en el sentit que la competència legislativa de les comunitats autònomes, sobretot per la incidència que la competència fiscal té en la civil, es veurà alterada de forma deslleial i indirecta atès que s'introdueix un perjudici en contra del ciutadà en relació amb l'ús digne i legítim d'aquestes institucions, freqüents i arrelades, i una devaluació jurídica de la idiosincràsia que, ara com ara, encara acompanya l'ús de les formes successòries pròpies.

Per tot això, i amb independència de les reformes que es proposen al llarg d'aquest informe en relació amb alguns preceptes de la Llei projectada, en aquest punt concret de la competència, se sol·licita que s'introdueixi en el projecte de llei

³ 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: BAYOD LÓPEZ, M. C. (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, pàg. 371-382; ÁLVAREZ OLALLA, P. «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*, núm. 24, 2010.

una disposició de salvaguarda de la competència civil pròpia per donar lloc al fet que les figures civils que s'hi esmenten siguin interpretades en el context jurídic que els correspon.

A manera d'exemple:

Disposició final. Títol competencial

Aquesta Llei es dicta a l'empara de les competències que corresponen a l'Estat conforme al XXXX (per exemple: article 149.1.14a. de la Constitució, que atribueix a l'Estat la competència sobre hisenda general i deute de l'Estat), sense perjudici de les necessàries especialitats que en aquest ordre es derivin de les particularitats del dret substantiu de les comunitats autònomes en atenció a l'article 149.1.8a. de la Constitució.

Finalment, caldria aprofitar l'ocasió per aconsellar la CAIB que revisi les seves pròpies normes fiscals, dins el seu àmbit de competència, per pal·liar els efectes i l'impacte negatiu de la normativa estatal sobre aquelles institucions jurídiques que, per la projecció històrica o el major arrelament social, es consideren mereixedores d'un especial reconeixement i estímul, si s'aprova en aquests termes el projecte de Llei estatal del qual ara s'informa.

En conclusió, aquest Consell Assessor considera que el projecte de reforma proposat envairà de forma obliqua, o a contrallum, la competència legislativa autonòmica, en matèria civil i fiscal, per la qual cosa se sol·licita que, si no se suprimeixen alguns preceptes del Projecte de Llei, que se citen a continuació, i fins i tot per precaució, s'incorpori una salvaguarda del dret civil propi, en el títol competencial.

3.3. L'IMPACTE DE LES NORMES FISCALS SOBRE LES INSTITUCIONS CIVILS I LA NATURALES JURÍDICA DELS PACTES SUCCESSORIS

Ens trobam davant una reforma de caire tributari, tendent a evitar possibles supòsits d'elusió fiscal, objectiu justificat per l'eficiència social del sistema mateix, més encara perquè deriva de la necessitat de la transposició d'una directiva comunitària.

No obstant això, encara que es tracti d'una reforma exclusivament de caràcter fiscal, no s'ha d'oblidar que les normes tributàries es nodreixen de les normes civils, de forma especial en gravar uns fets imposables que són actes o negocis jurídics de caràcter civil, que es regulen i interpreten segons les normes civils.

Els pactes successoris estan prohibits en el Codi civil (articles 1.271 —paràgraf segon— i 816) i, en conseqüència, en totes les comunitats autònomes que es regeixen per ell, perquè no tenen reconegut un dret civil propi.

En canvi, a les Illes Balears, igual que en altres comunitats autònomes amb dret civil propi, ocorre ben al contrari.

Els pactes successoris estan reconeguts en la Compilació de dret civil de les Illes Balears (Text refós aprovat pel Decret legislatiu 79/1990, de 6 de setembre); concretament, en els articles 8 a 13 i 50 i 51 per a la illa de Mallorca, i, a partir de la promulgació de la Llei 7/2017, de 3 d'agost, per la qual es modifica aquesta Compilació, per remissió expressa de l'article 65 per a la illa de Menorca, i en els articles del 72 —que es remet a l'article 66 quan es contenen en capitulacions o espòlits— al 77 per a les illes d'Eivissa i Formentera.

Doncs bé, òbviament, cap dels preceptes esmentats es veurà modificat pel projecte de reforma ni, per tant, es veurà conculcada la competència autonòmica en matèria civil de forma directa. Però tota regulació fiscal té un impacte en les mateixes institucions civils, i **pot fins i tot arribar a afectar la naturalesa jurídica d'aquestes i, en ocasions, la seva pròpia supervivència.**

Per tant, a l'hora de tributar pels actes o negocis jurídics civilment considerats, ni la norma fiscal ni l'Administració tributària que la interpreti, ni tan sols la voluntat de les parts, poden alterar l'essència i la naturalesa jurídica d'aquests. I el mateix s'haurà de predicar dels pactes successoris.

Aquestes afirmacions no fan més que recollir l'anomenat principi de qualificació, elemental en dret tributari, que estableix, amb caràcter general, l'article 13 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària (LGT), quan diu que «les obligacions tributàries s'exigeixen d'acord amb la naturalesa jurídica del fet, acte o negoci realitzat, sigui quina sigui la forma o denominació que els interessats li hagin donat, i prescindint dels defectes que puguin afectar la seva validesa».

De forma més específica, l'article 7 del Reglament de l'impost de successions i donacions, aprovat pel Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, reitera que «l'impost sobre successions i donacions s'exigeix d'acord amb la vertadera

naturalesa de l'acte o contracte que sigui causa de l'adquisició, sigui quina sigui la forma triada o la denominació utilitzada pels interessats, i prescindint dels defectes intrínsecs o de manera que puguin afectar la seva validesa i eficàcia, sense perjudici del dret a la devolució en els casos que sigui procedent».

Aquest principi de qualificació s'ha de predicar des de la perspectiva de la totalitat de l'ordenament jurídic, de manera que un negoci jurídic no pot tenir una naturalesa jurídica tributària diferent de la naturalesa jurídica que li correspongui des del punt de vista civil.

A la vista d'aquests preceptes, si la tributació s'ha d'exigir en funció de la vertadera naturalesa jurídica civil dels actes o negocis gravats i, pel que fa al cas que ens ocupa, dels pactes successoris, serà imprescindible analitzar quina és aquesta, a fi que la norma fiscal n'accepti la qualificació específica, sense acudir a l'equiparació analògica respecte d'altres figures, en contra del principi que recull l'article 14 de la Llei general tributària esmentada, segons el qual «no s'admet l'analogia per estendre més enllà dels seus termes estrictes l'àmbit del fet imposable, de les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals».

En efecte, **els pactes successoris són negocis jurídics complexos, la naturalesa dels quals *sui generis* impedeix assimilar-los a altres negocis jurídics, com poden ser les donacions**, amb els quals estan relacionats en alguna de les seves prestacions.

Es configuren com una atribució de drets, amb transmissió de béns o sense ella, realitzada *inter vivos* mitjançant un negoci jurídic *mortis causa*.

Responen a la voluntat del causant de planificar la seva successió, en vida, programant la transmissió dels seus béns, a manera de bestreta, a mesura que considera que ell no els necessita, i propiciant-ne el seu gaudi pels familiars, normalment els seus descendents, que es veuran afavorits per això. A tal fi, acudeix a una instrumentalització d'aquests pactes de forma successiva, i deixa el romanent per a la seva definitiva successió hereditària.

Conseqüentment, aquests pactes successoris, en les seves diferents modalitats, han de ser entesos, pel que fa a la seva naturalesa jurídica civil, com a actes a títol *mortis causa*, com a autèntics títols successoris, per la qual cosa les regles predicables d'aquests han de ser-los aplicables, acudint a la ficció que el dit causant hagués mort en el moment del seu atorgament, i que hagués mort tantes vegades com a pactes atorgués.

Aquesta pluralitat successòria, amb la seva respectiva llei aplicable en l'ordre intern, està reconeguda en l'article 9.8 del Codi civil, que diu el següent:

La successió per causa de mort es regeix per la llei nacional del causant en el moment de la seva defunció, sigui com sigui la naturalesa dels béns i el país on es trobin.

No obstant això, les disposicions fetes en testament i els pactes successoris ordenats d'acord amb la llei nacional del testador o del disponent en el moment del seu atorgament conserven la seva validesa, encara que sigui una altra la llei que regeixi la successió, si bé les legítimes s'han d'ajustar, si escau, a aquesta darrera.

Els drets que per ministeri de la llei s'atribueixin al cònjuge supervivent es regeixen per la mateixa llei que reguli els efectes del matrimoni, salvant-ne sempre les legítimes dels descendents.

En l'ordre internacional, el Reglament núm. 650/2012/UE del Parlament Europeu i del Consell, de 4 de juliol de 2012, relatiu a la competència, la llei aplicable, el reconeixement i l'execució de les resolucions, a l'acceptació i l'execució dels documents públics en matèria de successions *mortis causa* i a la creació d'un certificat successori europeu (RSE), admet també una dualitat de llei successòria, per a cada acte *mortis causa*, en els seus considerants 50 i 51, segons els quals:

(50) La llei que, en virtut d'aquest Reglament, regeixi l'admissibilitat i la validesa material d'una disposició *mortis causa* i, en relació amb els pactes successoris, els efectes vinculants entre les parts, no ha de menyscar els drets de cap persona que, en virtut de la llei aplicable a la successió, tingui dret a la legítima o a qualsevol altre dret del qual no pot veure's privada per la persona l'herència de la qual es tracti.

(51) Quan en el present Reglament es fa referència a la llei que hauria estat aplicable a la successió del causant que va fer la disposició *mortis causa* si hagués mort en la data en què, segons fos el cas, va fer, va modificar o va revocar aquesta disposició, aqueixa referència s'ha d'entendre com una referència a la llei de l'estat de residència habitual del causant en aquesta data, o, en cas d'haver fet una elecció de llei en virtut d'aquest Reglament, a la llei de l'Estat de la seva nacionalitat en aquesta data.

Així es demostra que hi ha tantes «successions» com pactes es facin, i s'aplica a cadascuna la seva llei corresponent, de manera que **cadascuna de les disposicions *mortis causa* ha de regir-se segons les seves pròpies normes, amb les mateixes conseqüències fiscals que afecten les adquisicions hereditàries.**

Ho reconeix així l'article 3 d'aquest Reglament quan, en definir l'expressió «disposició mortis causa», fa referència a «un testament, un testament mancomunat o un pacte successori», i en la de «pacte successori» inclou «tot acord, inclòs el resultant de testaments recíprocs, pel qual es confereixin, modifiquin o revoquin, amb o sense contraprestació, drets relatius a la successió o les successions futures d'una o més persones que siguin parts en aquest acord».

L'article 25 RSE, per la seva banda, trasllada a la norma internacional la ficció que el disponent en un pacte successori ha mort, a l'efecte d'aquest, cada vegada que l'atorga, quan diu que «un pacte successori relatiu a la successió d'una sola persona es regeix, pel que fa a la seva admissibilitat, validesa material i efectes vinculants entre les parts, incloent-hi les condicions per a la seva resolució, per la llei que, en virtut d'aquest Reglament, sigui aplicable a la seva successió si aquella hagués mort en la data de conclusió del pacte».

Hi ha també altres normes, estatals i autonòmiques, que redunden en aquesta equiparació als títols successoris, com són les que se citen a continuació.

En l'àmbit hipotecari, l'article 14 de la Llei hipotecària ens diu que: «el títol de la successió hereditària, a l'efecte del Registre, és el testament, el contracte successori, l'acta de notorietat per a la declaració d'hereus abintestat i la declaració administrativa d'hereu abintestat a favor de l'Estat, així com, si escau, el certificat successori europeu al qual es refereix el capítol VI del Reglament (UE) n.º 650/2012».

En l'àmbit tributari, la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, en l'article 3 diu que «constitueix el fet imposable: a) L'adquisició de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori», la qual cosa cal posar en relació amb l'article 11 del Reglament d'aquest impost, que estableix que: «entre d'altres, són títols successoris a l'efecte d'aquest impost, a més de l'herència i el llegat, els següents: [...] b) Els contractes o pactes successoris».

No manquen regles autonòmiques en el mateix sentit, com les que recopila el Decret legislatiu 1/2014, de 6 de juny, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de les Illes Balears en matèria de tributs cedits per l'Estat, en aquests articles que transcrivim:

Article 57. Donació universal i definició

La donació universal i la definició a què es refereixen els articles 8 a 13, 50, 51 i 73 de la Compilació de dret civil de les Illes Balears, aprovada pel Decret legislatiu 79/1990, de 6 de setembre, tenen el caràcter de títol successori a l'efecte de l'article 11.b) del Reglament de l'impost sobre successions i donacions, i, en conseqüència, gaudeixen de tots els beneficis fiscals inherents a les adquisicions successòries en tant que hi siguin aplicables.

Article 59. Altres pactes successoris

Els pactes successoris que regulen els articles 72 a 77 de la Compilació de dret civil de les Illes Balears tenen el caràcter de títol successori a l'efecte de l'article 11.b) del Reglament de l'impost sobre successions i donacions, i, en conseqüència, gaudeixen dels beneficis fiscals inherents a les adquisicions successòries en tant que hi siguin aplicables.

En resum, l'equiparació que fa el projecte de reforma dels pactes successoris a les donacions, encara que sigui de forma parcial i no a tots els seus efectes, ha de posar-se en qüestió. No és possible que s'atribueixi a aquells una naturalesa jurídica de negocis jurídics *inter vivos* a efectes fiscals i *mortis causa* a efectes civils.

Els pactes successoris són autèntiques successions hereditàries, anticipades, i difícilment poden equipar-se, ni civilment ni fiscalment, a les donacions.

Cal entendre, per això, que la transmissió d'uns béns, que van ser adquirits mitjançant un pacte successori ha de tenir la mateixa consideració, civil i fiscal, que si s'haguessin adquirit per títol hereditari. Aquesta mateixa atribució cal predicar de l'acumulació dels pactes successoris, tant entre si com respecte a l'herència.

Per tot el que s'ha dit, l'opinió d'aquest Consell Assessor és que, a la vista de la inqüestionable naturalesa jurídica dels pactes successoris, hauria de plantejar-se suprimir els articles del Projecte de Llei que, en nom d'aconseguir una tributació fins ara inexistent, els equipara a les donacions.

Ara bé, si el legislador estatal considera que, malgrat aquesta inexistent equivalència, es duen a terme determinades actuacions que, utilitzant negocis jurídics de forma artificialosa, reconduïxen a una injusta i, potser, inconstitucional absència de tributació, pot utilitzar els instruments jurídics que el dret tributari té reconeguts per a aquest fi, i que passam a analitzar a continuació.

3.3.1. Els instruments jurídics, de caràcter tributari, reconeguts per evitar l'elusió fiscal

La doctrina i la jurisprudència tributària ha estudiat i encunyat les figures jurídiques següents a l'hora d'analitzar les situacions en què —mitjançant operacions artificioses o no— es deixa de satisfer un determinat impost.

Es tracta de comportaments que pretenen una menor càrrega impositiva, per a la qual cosa utilitzen la norma fiscal aplicable de molt diferents formes.

Es recullen en la Sentència del Tribunal Suprem 1503/2016, de 22 de juny de 2016, que estableix la doctrina següent:

L'ordenament tributari té la necessitat de dissenyar instruments específics per conciliar, en el seu àmbit, la projecció contradictòria de dos principis: el de legalitat i tipicitat tributària, d'una part, que impedeix l'extensió del fet imposable més enllà de la seva pròpia formulació legal, de manera que queda exclosa la possibilitat de l'analogia (article 23.3 LGT/1963 i 14 LGT/2003), i el de justícia tributària, que exigeix que hagin de tributar totes les manifestacions de riquesa que el legislador ha volgut que tributin, i que estan en el resultat obtingut, encara que s'hi arribi a través d'actes i negocis jurídics no inclosos en la configuració estricta del fet imposable.

Així, per al tractament de la utilització de creacions jurídiques que permeten aconseguir els resultats desitjats amb una menor tributació que la dels actes o negocis jurídics usuals que són els específicament previstos per les normes tributàries, s'utilitzen tres categories dogmàtiques: l'elusió fiscal, que no infringeix la llei tributària però n'esquiva l'aplicació; l'evasió fiscal, que vulnera directament la dita llei, i l'economia d'opció, que suposa l'elecció lícita, entre diverses alternatives jurídiques, de la que representa una menor càrrega fiscal.

De la seva exposició es dedueixen les institucions jurídiques següents, que poden servir a l'assoliment d'aquells principis:

- 1a. L'evasió tributària, figura en la qual s'inclou també el frau fiscal.
- 2a. L'elusió fiscal o frau de llei.
- 3a. L'economia d'opció o planificació fiscal.

Doncs bé, encara que un tribut ha d'exigir-se conforme a la naturalesa jurídica de l'acte o negoci realitzat, el legislador pot entendre que, un cop aquesta s'ha determinat, s'ha vulnerat o esquivat la norma aplicable, i actuar en conseqüència.

Si considera que s'ha incorregut en un cas d'evasió tributària, entesa com tota acció o omissió tendent a reduir o evitar el compliment de l'obligació tributària, totalment o parcialment, i que de forma il·legal viola la norma que la regula, l'actuació de l'Administració competent haurà de recaure en el seu esbrinament, constatació i sanció, sense que calgui acudir a cap norma de presumpció d'un fet imposable, abans inexistent, com ocorre amb el Projecte de Llei que comentam.

Si entén que es tracta d'una actuació, conscient i voluntària, a través de la qual s'aprofita de les imperfeccions i llacunes de la norma aplicable al cas, de manera que s'aconsegueix reduir les conseqüències fiscals en dur a terme una determinada activitat, situació que rep el nom d'elusió fiscal o frau de Llei, haurà d'acudir a evitar-la a través dels mitjans que la mateixa Llei li ofereix.

Amb aquesta finalitat, l'article 15 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, amb l'expressió «conflicte en l'aplicació de la norma tributària», de nou encuny, que va substituir l'anterior del frau de Llei, aporta la seva solució en dir que:

1. S'entén que hi ha conflicte en l'aplicació de la norma tributària quan s'eviti totalment o parcialment la realització del fet imposable o es minori la base o el deute tributari mitjançant actes o negocis en què concorrin les circumstàncies següents:
 - a) Que, considerats individualment o en conjunt, siguin notòriament artificiosos o impropis per a la consecució del resultat obtingut.
 - b) Que de la seva utilització no resultin efectes jurídics o econòmics rellevants, diferents de l'estalvi fiscal i dels efectes que s'hagin obtingut amb els actes o negocis usuals o propis.
2. Perquè l'Administració tributària pugui declarar el conflicte en l'aplicació de la norma tributària és necessari l'informe favorable previ de la Comissió consultiva a la qual es refereix l'article 159 d'aquesta Llei.
3. En les liquidacions que es duguin a terme com a resultat del que disposa aquest article s'ha d'exigir el tribut aplicant la norma que hagi correspost als actes o negocis usuals o propis o eliminant els avantatges fiscals obtinguts, i s'han de liquidar interessos de demora.

D'això es dedueix que, davant els comportaments inclosos en aquest precepte, duits a terme segons la norma triada (norma de cobertura), s'imposa la tributació segons la norma que es va pretendre eludir (norma defraudada), sempre que hi hagi un informe favorable sobre això i sense possibilitat d'imposar cap sanció

–excepte respecte als interessos de demora– per considerar-se que no hi ha cap infracció.

I, com a tercera opció, la interpretació respecte a la utilització d'una determinada norma podrà anar adreçada a considerar que ens trobam davant un supòsit d'economia d'opció, que el Tribunal Constitucional, en la Sentència 46/2000, defineix com «la possibilitat de triar entre diverses alternatives legalment vàlides adreçades a aconseguir una mateixa finalitat, però generadores les unes d'algun avantatge adicional respecte de les altres».

Referent a això, el Tribunal Suprem, en la Sentència de 24 de maig del 2003, estableix que «l'ús alternatiu de les normes fiscals, amb la finalitat d'abonar impostos menys onerosos, és enterament lícit, sempre que s'utilitzin figures contractuals autèntiques i no es tracti d'eludir el pagament dels impostos que siguin procedents conforme a aquestes», en aquest cas, caldrà acudir a altres mitjans per evitar la no subjecció a l'impost.

3.3.2. Valoració del projecte en relació amb el seu impacte sobre les institucions civils

A l'hora de fer una valoració del projecte de llei en la seva incidència sobre els pactes successoris, podem recapitular el que s'ha dit de la forma següent:

Atesa la naturalesa jurídica d'aquests pactes, considerada civilment com el substrat sobre el qual qualificar els fets imposables subjectes a un determinat impost, queda clar que **es tracta de successions hereditàries anticipades i no de donacions.**

Per això, la seva equiparació a aquestes hauria de revisar-se i, fins i tot, si s'opta per regular la norma en la línia que es planteja en el projecte de llei, seria aconsellable fer-ho en preceptes separats, pel que fa als pactes successoris i a les donacions.

En conseqüència, amb independència de la construcció dogmàtica en la qual es pugui enquadrar el supòsit de fet que es pretén regular, en el projecte de reforma s'ha acudit a la solució d'introduir una extensió del fet imposable, a manera de presumpció d'aquest, la qual cosa ens obliga a analitzar cadascun dels preceptes proposats, a fi de desgranar quan cal entendre que el negoci duit a terme pot ser considerat artificios i quan no.

4. La tributació del guany patrimonial obtingut per la transmissió d'un bé adquirit mitjançant un pacte successori

Entrant en l'estudi del primer dels preceptes que la reforma planteja, si la norma prospera, malgrat els arguments exposats en contra, caldrà delimitar-la en alguns aspectes, la qual cosa ens condueix a analitzar algunes qüestions que s'han de tenir en consideració.

4.1. EL SUPÒSIT DE FET SUBJECTE A TRIBUTACIÓ

L'obligació de tributar, així configurada per la norma en projecte, exigeix el compliment dels requisits següents:

1r. Que existeixi un pacte successori anterior amb transmissió de béns de present. Els pactes sense transmissió de béns, admesos en el llibre III de la Compilació de dret civil de les Illes Balears, no hi queden inclosos.

2n. Que aquests béns així adquirits siguin, amb posterioritat, transmesos pel mateix adquirent. No queda clar el títol pel qual pugui operar aquesta transmissió.

3r. Si l'adquirent ha mort, la norma ja no és aplicable, atès que els seus hereus no tenen la consideració de beneficiaris del pacte originari.

4t. Que aquesta transmissió es faci en vida del donant.

En fi, complerts tots aquests requisits, l'efecte que la norma introdueix consisteix en el fet que l'adquirent o instituït en un pacte successori haurà de tributar pel guany patrimonial posat de manifest en dur a terme la transmissió dels béns adquirits en aquest, calculada per la diferència entre el valor d'aquests béns en aquesta transmissió i el valor que tenien, en el seu moment, quan l'instituent o el disponent els va adquirir.

Amb la reforma proposada s'acudeix, en conseqüència, a una *fictio legis* en el sentit que és el mateix disponent i no l'adquirent qui transmet a una tercera persona els béns que van ser objecte del pacte successori, com si aquest pacte no hagués existit.

S'equipara així el pacte successori amb una donació, a l'efecte d'exigir la tributació pel guany patrimonial manifestat, no per a tots els casos, sinó només quan l'instituint transmet després els béns adquirits, vivint encara el causant.

Tanmateix, no es pot oblidar que existirà una diferència important, que és que, en el cas real, l'import obtingut en aquesta transmissió entrarà en el patrimoni de l'instituint i no de l'instituent.

En vista del que s'ha exposat, se'ns plantegen alguns dubtes, especialment quan l'adquirent d'uns béns mitjançant un pacte successori després els transmet també amb un altre pacte successori.

Si el que la norma pretén és evitar que l'adquirent en un pacte successori després transmeti els béns rebuts en aquest, aprofitant-se d'una actualització de valors anterior, caldria limitar aquesta transmissió quan es dugui a terme per acte *inter vivos*.

De tot el que s'ha dit, es poden fer les consideracions següents:

1a. Que és aconsellable regular la norma en un precepte independent de les donacions, atesa la seva naturalesa diferent i la seva peculiar complexitat.

2a. Que caldria deixar clar que només estarà subjecta a tributació una transmissió ulterior realitzada per acte *inter vivos*, però no per actes *mortis causa*.

3a. Que si es pretén una actualització del valor inicial, amb vista a una posterior alienació, caldria aplicar la norma proposada tant si els béns procedeixen d'un pacte successori com de diversos, cas en el qual cada adquirent en un pacte se subrogaria en la posició jurídica del seu transmetent.

4.2. LA POSSIBLE EXISTÈNCIA D'UNA DOBLE IMPOSICIÓ

La següent qüestió que es planteja, a partir del que s'ha exposat, és si la norma en projecte comporta una doble imposició, totalment prohibida per l'article 4 del Reglament de l'impost de successions i donacions quan parla de la «incompatibilitat amb l'impost sobre la renda de les persones físiques» i estableix que «en cap cas un mateix increment de patrimoni podrà quedar gravat per l'impost sobre successions i donacions i per l'impost sobre la renda de les persones físiques», i que es dedueix també de l'article 6 de la Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques, el punt 4 de la qual disposa que «no està

subjecta a aquest impost la renda que estigui subjecta a l'impost sobre successions i donacions».

Actualment, quan es fa l'adquisició mitjançant un pacte successori l'adquirent tributa per l'ISD, mentre que el disponent està exempt de tributar per l'IRPF, pel concepte de guany patrimonial.

El que es vol introduir en la norma, per evitar aquesta última exempció, consisteix a acudir a la ficció que és el disponent qui transmet el bé al tercer, i ha de tributar per l'IRPF, en concepte del guany patrimonial obtingut, i que, posteriorment, el que transmet és l'import obtingut per aquesta alienació, sobre el qual l'adquirent haurà de tributar per l'ISD.

A primera vista, atès que es tracta de fets imposables diferents —guany patrimonial i donació— que es graven mitjançant dos impostos també diferents —per l'IRPF i per l'ISD— ens pot conduir a considerar que, en realitat, no es pot parlar de l'existència d'una doble imposició.

No obstant això, aquesta asseveració es pot posar en dubte quan, amb la norma en projecte, és l'instituït el qui haurà de satisfer els dos tributs, un per l'adquisició pel bé —ISD—, i l'altre pel guany patrimonial que es presumeix que va obtenir el donant —IRPF—, però que es posa de manifest quan aquell transmet els béns, fins al punt que l'increment patrimonial amb el qual es veu beneficiat només ha tingut lloc una vegada.

Ha adquirit un bé per un valor actualitzat, per l'import del qual va tributar per l'ISD i, després, el substitueix per un altre bé, normalment diners, pel mateix valor, la qual cosa no és més que una aplicació de principi de la subrogació real, sense que en aquest segon moment obtingui més benefici o que, si l'obtingués, es veuria obligat a tributar per aquest.

Més onerosa, fins i tot, és la situació de l'instituït que no té una relació familiar propera amb l'instituent —pacte entre col·laterals— i que, com a conseqüència del pacte, ja va haver de satisfer l'impost a un tipus molt major que el previst per als familiars més propers. Amb la proposta, a més, haurà de tributar per un guany que no ha experimentat.

En resum, si es considera que efectivament pot existir un supòsit de doble imposició, correspon al legislador estatal o bé suprimir la norma en projecte, o bé establir les mesures correctores pertinents.

4.3. LA POSSIBLE INEXISTÈNCIA DEL GUANY PATRIMONIAL

Com hem dit, la norma que es pretén introduir obliga a tributar per un guany patrimonial eludit, fins i tot encara que el disponent, en dur a terme el pacte successori, sigui ja més gran de 65 anys i transmeti el seu habitatge habitual, supòsit en el qual estaria exempt de fer-ho.

Ho reconeix així l'article 33.4 de la Llei 35/2006, de l'impost sobre la renda de les persones físiques, quan diu que «estan exemptes de l'impost els guanys patrimonials que es posin de manifest: (...) b) En ocasió de la transmissió del seu habitatge habitual per més grans de 65 anys o per persones en situació de dependència severa o de gran dependència de conformitat amb la Llei de promoció de l'autonomia personal i atenció a les persones en situació de dependència».

La llei considera que, en aquest cas, no existeix un guany patrimonial pel qual tributar o que, fins i tot si existís, hi ha motius per no exigir-lo.

Cal reconèixer que, en la pràctica, no és un fet freqüent la transmissió mitjançant un pacte successori de l'habitatge habitual del disponent, per immediatament després ser alienat per l'adquirent a una tercera persona.

Si es fes, potser per un canvi de domicili desitjat o necessitat, tindria més sentit que fos el mateix instituent el qui el transmetés directament al tercer, sense passar pel patrimoni de l'instituït, i sense necessitat d'actualitzar el valor, atès que aquell no tributa per aquest fet.

Així i tot, en cas que per una combinació de circumstàncies s'esdevingués el fet tipificat en la norma en projecte, no seria sobrer que fos un dels punts que s'hi exceptuàs.

Així, a més de dir que «se subrogarà en la posició d'aquest, respecte al valor i la data d'adquisició d'aquells», caldria dir que també se subrogarà en les situacions d'excepció de les quals gaudeixi, o bé que se subrogarà en la seva posició jurídica amb caràcter general. Perquè no cal pagar menys del que correspon, però tampoc més.

4.4. LA NECESSITAT DE LA FIXACIÓ D'UN TERMINI EN LA NORMA

L'existència de frau de llei que es pretén corregir amb el projecte en estudi, acudint a una presumpció d'aquest, en cas que sigui necessari o inevitable

regular-ho, i salvats els inconvenients exposats, exigeix que aquesta disposició estigui mediatitzada en l'aspecte temporal.

Cal tenir en compte que juntament amb els pactes de renúncia —*pactum de non succedendo*—, en els quals es transmeten determinats béns a canvi de la renúncia de certs drets, existeixen els pactes d'institució —*pactum de succedendo*— que, a més d'aquesta transmissió de present o, de vegades, sense aquesta, es designa el qui serà l'hereu universal o el legatari de l'instituent, per la qual cosa es tracta de negocis jurídics complexos que difícilment poden encaixar en un supòsit presumpte d'elusió fiscal.

Per això, la crítica a aquesta norma, pràcticament unànime entre els diferents operadors jurídics que l'han enjudiciat, recau en la manca de fixació d'un termini entre el moment de l'atorgament del pacte successori i la posterior transmissió, més enllà del qual serà difícil presumir l'existència d'un frau, i serà insuficient condicionar la seva inexistència a la defunció del donant.

Encara que s'han proposat diversos termes, **consideram més precis exigir el termini d'un any entre el pacte i la transmissió ulterior, ja que és difícil presumir una intenció fraudulenta que subsisteixi més enllà d'aquest període.**

Amb això, s'evitarien dues situacions en les quals és difícil justificar la norma que es proposa.

D'una banda, amb una visió retrospectiva, quedarien excloses d'aquesta norma totes les transmissions de béns que van ser adquirits mitjançant pactes successoris atorgats amb anterioritat al moment de l'aplicació de la ja esmentada Sentència del Tribunal Suprem de 9 de febrer de 2016, que va excloure de tributació els guanys patrimonials posats de manifest en ocasió de les transmissions de béns de present duites a terme a través d'un pacte successori.

En efecte, els qui van transmetre els seus béns mitjançant un pacte successori amb anterioritat a la publicació d'aquesta Sentència, que no va tenir eficàcia retroactiva, ja van tributar en el seu moment per l'IRPF, per aquest concepte del guany patrimonial.

Ni pot presumir-se, per tant, que amb el seu atorgament es pretengués eludir el pagament de l'impost, perquè ja el van liquidar, ni se'ls pot exigir que tributin una altra vegada pel mateix concepte.

D'altra banda, i mirant ara cap al futur, hem de considerar que fixar el moment a partir del qual deixa ja de presumir-se el frau en la defunció del causant pot comportar situacions difícilment acceptables, que no es corresponen amb els principis jurídics d'índole tributària, quan la transmissió, potser per causa de necessitat, es dugui a terme molts anys després de la celebració del pacte.

Per contra, si es delimita el termini de vigència d'aquesta presumpció a l'esmentat d'un any, excepte que amb anterioritat hagi mort aquest causant, s'evitaria aquesta situació.

No és infreqüent trobar en les normes fiscals presumpcions de fets imposables, però en tots els casos es fixa un termini de vigència d'aquestes.

Sense anar més lluny, serviran d'exemple dos preceptes que s'inclouen també en aquest projecte de reforma.

Un és el relatiu a l'acumulació dels pactes successoris entre si, quan es duen a terme dins un termini de tres anys, o pel que fa a la successió hereditària, quan succeeixin abans de quatre anys. Ho analitzarem més endavant.

L'altre consisteix en la reforma de l'article 314 del Text refós de la Llei del mercat de valors, aprovat pel Reial decret legislatiu 4/2015, de 23 d'octubre, que passarà a dir que: «s'entén, excepte prova en contrari, que s'actua amb ànim d'elusió del pagament de l'impost corresponent a la transmissió de béns immobles en els supòsits següents: (...) c) Quan els valors transmesos hagin estat rebuts per les aportacions de béns immobles efectuades en ocasió de la constitució de societats o de l'ampliació del seu capital social, sempre que aquests béns no s'afectin a activitats empresarials o professionals i que entre la data d'aportació i la de transmissió no hagi transcorregut un termini de tres anys».

I, per no estendre'ns més, esmentam el supòsit previst en l'article 4 de la Llei de l'ISD quan diu: «Es considera que hi ha transmissió lucrativa quan dels registres fiscals o de les dades que es trobin a l'Administració en resulti la disminució del patrimoni d'una persona i simultàniament o amb posterioritat, però sempre dins el termini de prescripció de l'article 25, l'increment patrimonial corresponent en el cònjuge, descendents, hereus o legataris».

En fi, estigui justificada o no la norma, si s'aprova la proposta, no pot prescindir de l'exigència d'un termini durant el qual es configuri el fet imposable que es pretén gravar.

4.5. ELS EFECTES RETROACTIUS DE LA NORMA EN PROJECTE

Juntament amb el requisit del termini, cal posar en valor el possible efecte retroactiu de la norma, a fi d'evitar que s'utilitzi el «frau legal» d'incloure-hi les transmissions fetes dins l'exercici fiscal en el qual entri en vigor, encara que siguin anteriors a la publicació de la llei de reforma.

La disposició final quarta, relativa a l'«entrada en vigor» de la norma proposada, estableix que «aquesta Llei entrarà en vigor l'endemà d'haver-se publicat en el *Butlletí Oficial de l'Estat*. No obstant això: (...) d) Els apartats un, dos, tres i cinc de l'article tercer tindran efectes des de l'entrada en vigor d'aquesta Llei».

Atès que el moment de la meritació per l'IRPF es produeix el 31 de desembre de cada any (article 12 de la Llei), encara que la llei entrà en vigor un dia abans es veurien afectades per aquesta totes les transmissions fetes a partir de l'1 de gener.

Aquest criteri és el que defensa la Direcció General de Tributs quan, en el seu informe relatiu al Projecte de Llei, diu el següent:

Aquesta disposició implica que la modificació esmentada resultarà aplicable en l'impost sobre la renda de les persones físiques que es meriti a partir de l'entrada en vigor de la Llei.

Per tant, a les transmissions efectuades pels beneficiaris de contractes o pactes successoris en el període impositiu d'entrada en vigor de la Llei li resultarà aplicable la nova redacció de l'article 36 de la LIRPF, amb independència que aquesta transmissió s'hagi efectuat amb anterioritat o posterioritat al dia d'aquesta entrada en vigor.

En definitiva, si l'any en què es produeixi l'entrada en vigor de la Llei el beneficiari d'un contracte o pacte successori transmet un bé objecte d'aquest abans de la defunció del causant, la nova redacció de l'article 36 de la LIRPF serà aplicable, i resultarà indiferent que aquesta transmissió es produeixi abans o després del dia de l'entrada en vigor de la Llei.

En aquest cas, obligaria els particulars a regir-se no per la norma que estigui vigent en el moment de fer un determinat negoci jurídic, que constitueix el fet imposable, sinó per la que està en projecte, pendent d'aprovar i de publicar en el BOE, atemptant contra el requisit de publicitat que exigeix el principi de legalitat.

Que la previsió de la seva ràpida aprovació sigui coneguda en el món jurídic no és raó suficient per imposar-la als particulars, per als quals la ignorància de les lleis

encara no aprovades sí que excusa de complir-les, com es desprèn de l'article 6 del Codi civil *a sensu contrario*.

Cal tenir en compte, a més, el que disposa l'article 10 de la Llei general tributària, respecte a l'«Àmbit temporal de les normes tributàries», que estableix les regles següents:

1. Les normes tributàries entren en vigor al cap de vint dies naturals de publicació completa en el butlletí oficial que correspongui, si no s'hi disposa una altra cosa, i s'apliquen per un termini indefinit, llevat que es fixi un termini determinat.
 2. Llevat que es disposi el contrari, les normes tributàries no tenen efecte retroactiu i s'apliquen als tributs sense període impositiu meritats a partir de la seva entrada en vigor i als altres tributs el període impositiu dels quals s'iniciï des d'aquell moment.
- Això no obstant, les normes que regulen el règim d'infraccions i sancions tributàries i el dels recàrrecs tenen efectes retroactius respecte dels actes que no siguin fermes quan la seva aplicació resulta més favorable per a l'interessat.

No és més que la idea que batega en l'article 25.1 de la Constitució espanyola, segons el qual «ningú pot ser condemnat o sancionat per accions o omissions que en el moment de produir-se no constitueixin delictes, falta o infracció administrativa, segons la legislació vigent en aquell moment».

I que ja es va plasmar en la Sentència del Tribunal Constitucional 194/2000, 19 de juliol de 2000, que desenvoluparem en l'apartat següent, i que va esmentar que «tenint en compte aquesta doctrina, és clar que si la norma impugnada establís una sanció per la realització d'una conducta contrària a l'ordenament, la seva formulació no permetria al ciutadà predir amb suficient grau de certesa la conducta que constitueix la referida infracció i aquesta indeterminació de la conducta infractora vulneraria les exigències de *lex certa* que deriven de l'article 25.1 CE».

4.6. L'ADMISSIÓ DE LA PROVA EN CONTRARI

La presumpció subjacent en el fet de subjectar a gravamen la transmissió d'un bé adquirint mitjançant un pacte successori, tenint en consideració el valor i la data en

què el va adquirir qui va actuar en aquest com a disponent, té el caràcter *iuris et de iure*, de manera que no admet prova en contrari.

Entenem que aquesta qualificació també s'hauria de revisar, perquè pot passar que qui va adquirir un determinat bé mitjançant un pacte successori i que, en un primer moment, no tenia intenció d'alienar-lo, es veiés amb posterioritat en la necessitat de fer-ho. Per tant, aquest supòsit d'excepció podria limitar-se a una necessitat sobrevinguda després de l'atorgament del pacte.

Causes econòmiques, familiars o fins i tot de salut que, per desgràcia, són i han estat habituals els darrers anys, així com la necessitat d'un canvi de domicili, podrien ser determinants per a això. Presumir en tot cas l'existència d'una intencionalitat fraudulenta tendent a eludir el pagament d'un impost, sense donar opció a demostrar el contrari, difícilment es compagina amb alguns dels principis que han de regir el nostre sistema tributari.

A manera d'exemple d'aquesta situació, podem portar aquí la Sentència del Tribunal Constitucional 194/2000, 19 de juliol de 2000, que va declarar la inconstitucionalitat de la disposició addicional quarta de la Llei 8/1989, de 13 d'abril, de taxes i preus públics —i de la norma que la va derogar i la va refondre—, que regulava el tractament fiscal de les diferències de valor resultants de la comprovació administrativa, amb la finalitat d'impedir que les parts contractants en un negoci jurídic —la transmissió onerosa d'un bé o un dret subjecte a l'ITP— fessin constar en un document públic o privat un preu notòriament inferior al real de l'operació, amb la finalitat de defraudar la hisenda pública.

Passem a recollir les següents afirmacions d'aquesta Sentència, especialment els punts que tenen certa similitud amb el cas que ens ocupa:

El sistema emprat per aconseguir aquest objectiu consisteix a agreujar les conseqüències fiscals que deriven d'una declaració d'un valor diferent del real de l'operació. Es considera «un mètode bo per perseguir el frau fiscal». (...)

La lluita contra el frau fiscal «és un fi i un mandat que la Constitució imposa a tots els poders públics, singularment al legislador i als òrgans de l'Administració tributària». (...)

El legislador pot perseguir aquesta finalitat mitjançant mesures de caràcter tributari d'índole molt diversa, la legitimitat de la qual ha estat declarada per aquest Tribunal en

múltiples ocasions, tendents, per exemple, a estimular el compliment de les obligacions tributàries o a dissuadir el seu incompliment. (...)

També pot optar, és clar, per establir mesures de caràcter sancionador tendents a reprimir o a castigar la comissió d'il·lícits tributaris.

Amb tot, és evident que el fet que el fi sigui constitucionalment legítim no significa que també ho siguin els mitjans concrets utilitzats per aconseguir-lo. Per això, tant si s'adopten mesures de caràcter tributari com si es recorre a mesures sancionadores, s'hauran de respectar els preceptes constitucionals aplicables a cadascuna d'aquestes figures. (...)

La disposició esmentada no va dirigida només als qui, amb l'ànim de defraudar, declaren un preu de l'operació inferior a l'efectivament pactat per les parts. (...) Però juntament amb aquest n'existeixen molts altres —no excepcionals— aliens a l'incompliment del deure de contribuir, com, per exemple, la discrepància sobre el valor del bé o dret transmès, la situació conjuntural del mercat, la necessitat peremptòria de liquiditat o, en fi, el simple desconeixement dels preus del mercat. (...)

El precepte impugnat ve, per tant, a establir una presumpció *iuris et de iure* de defraudació en els casos en els quals les parts han declarat un valor inferior en més d'un 20 per 100 al comprovat per l'Administració com a «valor real», i atorga, en conseqüència, un mateix tractament a comportaments de naturalesa molt diversa. (...)

La norma ni estableix excepcions ni té en consideració les raons per les quals existeixen les diferències de valor. (...)

D'altra banda, el precepte estableix la ficció de l'existència d'un acte de liberalitat. En efecte, pel sol fet que s'hagi consignat un valor en el document que reflecteix la transmissió sensiblement inferior al comprovat per l'Administració, fingeix sense admetre prova en contrari que el transmetent ha donat a l'adquirent una quantitat equivalent a l'excés comprovat i, en conseqüència, grava aquesta operació com si es tractàs d'una transmissió a títol lucratiu.

No resulta ociós posar també de manifest que som davant un acte del legislatiu que atorga un mateix tractament a situacions dissemblants que tenen una solució diferent amb caràcter general en el nostre ordenament tributari, a saber: hipòtesis en les quals, en ocultar el preu efectivament pactat, s'ha comès un il·lícit tributari (en les quals resulten aplicables els articles 77 i següents LGT i el procediment previst en el Reial decret 1930/1998); en les quals s'ha simulat el veritable negoci (supòsits en els quals l'ordenament tributari preveu l'ocupació dels instruments recollits en els articles 25 i 28 LGT), o, en fi, en les quals ha existit una mera discrepància respecte del valor del bé o dret objecte de transmissió [pels quals, en principi, està prevista una mera liquidació complementària amb exigència dels corresponents interessos de demora, atès que l'article 77.4.d) LGT preveu la corresponent causa excoent de la responsabilitat per a aquests casos]. (...)

Per descomptat, si la finalitat perseguida és evitar el frau fiscal, no sembla coherent dispensar el mateix tracte als qui, sense ànim de defraudar la hisenda pública declaren com a valor el preu veritable del negoci jurídic duit a terme, que als qui injustament

oculten part del preu cert de l'operació al fisc i incompleixen de manera insolidària el seu deure constitucional de contribuir a les càrregues públiques de l'Estat (article 31.1 CE). (...)

Doncs bé, una vegada examinades les conseqüències pràctiques de l'aplicació de la disposició addicional quarta LTPP, amb independència de les possibles objeccions que s'hi puguin oposar des de la perspectiva d'altres principis constitucionals, és evident que dona lloc a situacions incompatibles amb la plena vigència del sistema tributari just i, més concretament, amb el principi de capacitat econòmica al fet que es refereix l'article 31.1 CE. (...)

Però no és menys cert que el principi de justícia consagrat per a l'específica matèria tributària en aquest precepte i recollit amb caràcter general en l'article 1.1 CE determina que aquests elements i circumstàncies han de respondre «a la situació econòmica real dels subjectes passius de l'impost», de manera que, com posàvem de manifest en la STC 221/1992, d'11 de desembre, la justícia del sistema es trencaria en els supòsits en els quals la norma gravàs «en tot o en part rendes aparents, no reals.

En efecte, la manera ordinària de perseguir les conductes contràries a l'ordenament és la imposició de mesures de caràcter punitiu. Per això, pot qualificar-se d'inhabitual que la prevenció del frau fiscal es faci mitjançant l'amenaça amb l'augment del gravamen tributari.

Com hem dit en reiterades ocasions, el tribut és una prestació patrimonial coactiva que se satisfà, directament o indirectament, als ens públics (...) que, per imperatiu de l'article 31.1 CE, només pot exigir-se quan hi ha capacitat econòmica i en la mesura —en funció— de la capacitat econòmica (...) però, en tot cas, és evident que (...) el fet imposable ha de constituir una manifestació de riquesa (...) de tal manera que el mitjà que s'articuli per gravar-lo tingui la deguda correspondència amb el fi».

4.7. VALORACIÓ DEL PROJECTE EN RELACIÓ AMB AQUESTA QÜESTIÓ

En resum, de tot el que s'ha exposat deduïm que la necessitat d'introduir un mitjà corrector a la presumpció que pretén establir la norma, en el sentit d'admetre la prova en contrari —causa de necessitat sobrevinguda, venda entre parents...—, de la necessitat de la introducció d'un termini i a la improcedència els seus efectes retroactius, està suficientment justificada.

5. L'acumulació dels pactes successoris

5.1. ELS ELEMENTS IMPOSITIUS AFECTATS

Amb la norma proposada, s'acudeix a l'equiparació dels pactes successoris amb les donacions, no de forma total —ja que mantenen tipus impositius diferents per

a cadascun d'aquests actes—, però sí **parcialment en el que fa referència a aquesta pretesa acumulació.**

Aquesta acumulació, i la seva consegüent consideració com una única transmissió, ens obliga a analitzar algunes qüestions, especialment en el que fa referència als elements d'aquest impost.

Així:

1a. En atorgar-se el primer pacte successori se li aplicaran les regles existents fins ara, i es podran deduir de la base imposable les reduccions (per parentiu, per discapacitat, per adquisició de l'habitatge habitual i d'assegurances de vida i, si es rectifica el criteri actual, per adquisició d'empreses o participacions socials d'aquestes) que preveu la normativa autonòmica aplicable —que no es modifica— i, a continuació, aplicar a la base liquidable resultant el tipus impositiu, corregit pel coeficient en funció del patrimoni preexistent del subjecte passiu.

Quan es pretengui atorgar un nou pacte successori entre les mateixes persones, abans del transcurs del termini dels tres anys, s'haurà de procedir a l'acumulació de les bases liquidables dels dos pactes a fi de determinar el tipus mitjà corresponent al total d'aquestes, que serà el que s'aplicarà a la base liquidable d'aquell. Com que es considera que existeix una sola transmissió, s'aplicarà el mateix tipus impositiu als dos pactes, encara que sense rectificar la liquidació del primer i sí repercutir la diferència no satisfeta a l'hora de liquidar el segon.

El primer dubte que ens sorgeix versa sobre si es podran deduir de la base imposable dels dos pactes successoris les reduccions que preveu la llei autonòmica, o només en la primera.

En parlar de l'acumulació de les bases liquidables i no de les bases imposables, com s'exigia abans de la reforma de l'article 30, que aquí es comenta, introduïda per la Llei 53/2002, de 30 de desembre, i que aquesta suma només és, de manera teòrica, a l'efecte de determinar el tipus mitjà aplicable a la ulterior transmissió, es podria interpretar la possibilitat de practicar les reduccions en els dos contractes.

Si no és així, perquè s'entén que la successió és única, adquirirà una gran rellevància l'import del mínim exempt que s'ha de deduir per raó de parentiu, davant l'existència de criteris diferencials entre algunes comunitats autònomes. Aquesta rectificació —que en aquest informe se suggereix que s'estudii— és competència del legislador balear i no entra en la matèria regulada en el Projecte de llei que comentam.

En canvi, no es plantegen dubtes respecte al coeficient corrector en funció del patrimoni preexistent del subjecte passiu, la qual cosa ens porta a entendre que, en aquest aspecte, els pactes acumulats sí que es consideren una mateixa transmissió.

L'article 22 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, ho resol en aquest sentit quan diu que: «3. En la valoració del patrimoni preexistent del contribuent s'apliquen les regles següents: (...) b) Quan es tracti d'adquisicions per causa de mort, s'ha d'excloure el valor dels béns i drets per l'adquisició dels quals s'hagi satisfet l'impost com a conseqüència d'una donació anterior realitzada pel causant. La mateixa regla s'aplica en el cas d'acumulació de donacions».

2a. Pel que fa a l'acumulació del pacte successori amb la successió hereditària, s'aplicaran les mateixes normes, encara que ara el termini de l'interim es fixa en quatre anys.

Ara bé, cal tenir en compte que pot passar que la successió anticipada feta mitjançant un pacte i la successió hereditària deferida a la defunció del causant es regeixin per diferents lleis civils i, també, siguin objecte de tributació segons les normes de diferents comunitats autònomes, en funció de les respectives lleis aplicables en cada cas.

Sobre aquest tema, l'article 32 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, relatiu a l'«Abast de la cessió i punts de connexió en l'impost sobre successions i donacions», estableix, en l'apartat 4, que: «Quan sigui procedent acumular donacions, correspon a la comunitat autònoma el rendiment que resulti d'aplicar, al valor dels béns i drets actualment transmesos, el tipus mitjà que, segons les seves normes, correspondria al valor de la totalitat dels acumulats.

A aquests efectes, s'entén per totalitat dels béns i drets acumulats, els procedents de donacions anteriors i els que són objecte de la transmissió actual».

En aquest cas, podria passar que, en aplicar la norma fiscal successòria, resultàs que s'havia de tributar pel conjunt dels dos actes *mortis causa* menys del satisfet pel primer, amb la qual cosa s'hauria de procedir a la seva devolució.

Aquesta conseqüència es troba tipificada en l'article 61, relatiu a l'«Acumulació de donacions a l'herència del donant», del Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions, quan diu que:

1. En la successió que causi el donant a favor del donatari seran acumulables a la base imposable de la successió la de les donacions fetes en els cinc anys anteriors a la defunció, i es consideraran, a l'efecte de determinar la quota tributària, una sola adquisició.

De la liquidació practicada per la successió serà deduïble, si escau, l'import del que s'hagi ingressat per les donacions acumulades, i es procedirà a la devolució de tot o part del que s'ha ingressat per aquestes quan la suma dels seus imports sigui superior al de la liquidació que es practiqui per la successió i les donacions acumulades.

No obstant això, la resolució vinculant de la Direcció General de Tributs, V0145-12, de 25 de gener de 2012, no opina el mateix i considera —en contra del que es disposa en aquest Reglament— el següent:

Com pot advertir-se, el segon apartat, en relació amb el primer, de l'article 30 de la Llei només preveu l'acumulació de la donació a l'herència a l'efecte de determinar el tipus mitjà aplicable a la base de la nova adquisició, sistema que, indubtablement, persegueix respectar la progressivitat de l'impost, com a resulta de la consideració com a única de les dues transmissions efectuades.

En aquest sentit, en una resolució de 6 d'octubre de 2010 i en ocasió d'un recurs d'alçada per a la unificació de criteri, el Tribunal Econòmic Administratiu Central ha recalcat que en supòsits tant de donacions entre si com de donació acumulada a l'herència, com és el cas plantejat en l'escrit de consulta, ja no és procedent el règim de deducció de quotes contingut en els articles 60 i 61 del Reglament de l'impost sobre successions i donacions, aprovat pel Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, atès que les dues normes reglamentàries pressuposaven un règim legal de gravamen del total de bases imposables, substituït a partir de 1997 (Llei 14/1996, de 30 de desembre) pel de gravar de manera exclusiva la nova adquisició.

D'acord amb el que s'ha exposat fins aquí i en resposta puntual a les dues preguntes formulades, la donació només es té en compte, efectiva, per trobar el tipus mitjà aplicable a la donatària i ara hereva (a) i el que s'ha donat es considera integrat en el cabal hereditari, sense descomptar-se el que es va pagar en el seu moment (b).

En resum, del text de la norma proposada sorgeixen determinades conseqüències, potser imprevisibles, que haurien de ser tingudes en compte a l'hora de modificar el precepte en qüestió.

5.2. ANÀLISI DE LES CONSEQÜÈNCIES DE LA REFORMA EN PROJECTE

Sobre aquest tema, passam a fer els comentaris següents:

1r. A l'hora d'analitzar els efectes de la norma sobre la figura jurídica en estudi, es revela un desconeixement de la seva naturalesa jurídica, com a acte *mortis causa*, quan la norma fiscal els atribueix la mateixa consideració que a les donacions, en una equiparació disconforme amb el seu respectiu caràcter.

El legislador estatal fa abstracció d'aquesta qualificació i tendeix únicament a evitar que, amb el seu atorgament, es tributi menys que si s'utilitzassin altres figures jurídiques, per la qual cosa posa l'èmfasi en la transmissió de béns *inter vivos*, i oblida que aquesta es duu a terme, en aquest cas, mitjançant un negoci jurídic *mortis causa*.

2n. Quant a la imposició d'un termini entre les dates de celebració dels diferents pactes successoris, si se'n vol evitar l'acumulació als efectes fiscals, ens obliga a analitzar la seva transcendència pràctica.

Així, atès el caràcter voluntari dels pactes i pel fet que, llevat de per als pactes d'institució de llegat, que després se citen, la possibilitat del seu atorgament successiu està molt limitada, amb independència que es contrarii la seva naturalesa jurídica, no cal assegurar que amb això es retregui el nombre dels seus atorgaments.

És més, l'efecte normal de la regla no serà aconseguir l'acumulació dels pactes, sinó que aquests es duguin a terme de manera més diferida, la qual cosa respon millor a la idea de la planificació successòria, civil i fiscal, que el fet de celebrar entre les mateixes persones diversos pactes el mateix dia o dins un espai curt de temps.

Cal fer esment especial al pacte d'institució de llegat que es regula en el dret civil d'Eivissa i Formentera, la planificació del qual podria veure's afectada per aquesta norma, si prospera l'aprovació.

En efecte, no s'ha d'oblidar que aquesta institució reflecteix la riquesa i la pluralitat de pactes existents en aquestes illes, i respecte al qual no es fixa un límit quantitatiu en el nombre dels atorgaments en el seu àmbit civil.

3r. Més difícil serà admetre la situació de l'acumulació del pacte successori —entès com un acte *mortis causa*— amb la successió hereditària, la qual cosa es produirà si mor el disponent abans dels quatre anys comptadors des de la celebració d'aquell. Atès que es tracta d'un fet totalment aliè a la voluntat de l'instituit, caldria posar en dubte aquesta conseqüència.

5.3. VALORACIÓ DEL PROJECTE EN RELACIÓ AMB AQUESTA QÜESTIÓ

En vista del que s'ha exposat, caldria decidir si el que és convenient és suprimir aquesta acumulació, atès que les herències no s'acumulen; mantenir la solució proposada a fi d'evitar un ús indegut dels possibles pactes, encara que s'incorri en la imprecisió d'equipar-los a les donacions; o, en fi, acudir a una solució intermèdia que passaria per regular l'acumulació dels pactes entre si i respecte a l'herència final, fixant un mateix termini per a això en els dos casos, que fins i tot pogués ser més reduït.

Així, doncs, es podria proposar el següent:

1r. Sol·licitar que s'inclouï en article separat de les donacions, per diferenciar-les dels pactes.

2n. Sol·licitar un mateix termini en l'acumulació dels pactes entre si i respecte a l'herència, atès que tant aquells com aquesta tenen una mateixa naturalesa *mortis causa*.

3r. Sol·licitar que es redueixi el termini de l'interim a dos anys, per exemple, encara que només sigui per incidir en aquella diferenciació, i reduir els efectes en algunes figures jurídiques, com la institució de llegat apuntat més amunt.

6. Els pactes successoris atorgats per subjectes no residents

6.1. TRANSLACIÓ A LA NORMA D'UN CRITERI JURISPRUDENCIAL

Com es va dir en el seu moment, el motiu de la seva inclusió en la norma respon a la intenció de tipificar el que ja era doctrina del nostre Tribunal Suprem, que, al seu torn, va fer translació dels dictats del Tribunal Superior de Justícia de la Unió Europea, amb l'única finalitat d'equiparar estrangers, residents o no residents en alguns dels estats que la componen, i eliminar qualsevol discriminació en matèria fiscal.

Amb la modificació feta, per tant, se simplifica el quadre competencial respecte a la normativa fiscal, estatal o autonòmica, aplicable en funció de la residència dels subjectes, de la naturalesa dels béns i del lloc en què aquests es trobin.

Farem la seva exposició en relació amb els pactes successoris, matèria d'aquest informe, no sense manifestar que s'aplicaran les mateixes regles a les successions hereditàries, una vegada mort el causant, en gaudir d'una idèntica naturalesa jurídica de negocis jurídics *mortis causa*.

Respecte a les donacions, en les quals així mateix s'eliminen les anteriors situacions discriminatòries, veurem que els criteris són diferents, prova de la seva diferent naturalesa jurídica.

6.2. LES REGLES DE COMPETÈNCIA NORMATIVA RESPECTE ALS PACTES SUCCESSORIS I A LES SUCCESSIONS HEREDITÀRIES

Es poden establir les regles següents, en funció de la residència dels subjectes intervinents i de la ubicació dels béns transmesos:

1. Causant i causahavent residents a Espanya.

S'aplica la normativa de la Comunitat Autònoma de residència del primer. És irrellevant la seva nacionalitat, la naturalesa dels béns transmesos i el lloc en què es trobin, així com la comunitat autònoma de residència de l'adquirent.

2. Causant resident a Espanya i causahavent resident a l'estranger.

Cal distingir dos supòsits en funció del lloc de situació dels béns transmesos. Serà irrellevant la nacionalitat de tots dos, la naturalesa d'aquests béns, així com el país de residència de l'adquirent —sigui a la Unió Europea, a l'Espai Econòmic Europeu, o fora d'aquests territoris:

2.1. Béns transmesos situats a Espanya. Seran aplicables les normes de la comunitat autònoma de la residència del causant.

2.2. Béns transmesos situats a l'estranger. En aquest cas, el pacte o la successió no estarà subjecte a tributació.

3. Causant resident a l'estranger i causahavent resident a Espanya.

Cal distingir dos supòsits en funció del lloc de situació dels béns transmesos. I això, amb independència de la seva naturalesa mòble o immoble, de la nacionalitat dels subjectes —encara que és rellevant la del causant per determinar la llei civil aplicable— i del país en què aquest resideixi:

3.1. Béns transmesos situats a Espanya. Seran aplicables les normes de la comunitat autònoma en la qual aquests es trobin. És irrellevant la comunitat autònoma en què resideixi l'adquirent.

3.2. Béns transmesos situats a l'estranger. Seran aplicables les normes de la comunitat autònoma en la qual resideixi l'adquirent, criteri que aquí no és irrellevant.

4. Causant i causahavent residents a l'estranger.

Cal distingir també aquí els dos supòsits en funció del lloc de situació dels béns transmesos. Prescindim també de la seva naturalesa mòble o immoble, de la nacionalitat dels subjectes —encara que és rellevant la del causant per determinar la llei civil aplicable— i del país en què resideixin tant un com l'altre:

4.1. Béns transmesos situats a Espanya. Seran aplicables les normes de la comunitat autònoma en la qual aquests es trobin.

4.2. Béns transmesos situats a l'estranger. En aquest cas, la successió, anticipada o no, no estarà subjecta a tributació.

6.3. LES REGLES DE COMPETÈNCIA NORMATIVA RESPECTE A LES DONACIONS

Respecte a les donacions, els criteris aplicables seran diferents. El rellevant serà la situació dels béns i la residència del donatari.

Podem establir les regles següents:

1. Donació de béns immobles situats a Espanya.

S'aplicaran les normes de la comunitat autònoma en què estiguin situats. Aquí és irrellevant la residència del donatari.

2. Donació de béns mobles situats a Espanya.

Cal distingir dos supòsits en funció de la residència del donatari:

2.1. Si el donatari resideix a Espanya. S'aplicaran les normes de la comunitat autònoma de la seva residència.

2.2. Si el donatari resideix fora d'Espanya. S'aplicaran les normes de la comunitat autònoma de situació d'aquests béns, i serà irrellevant el país, comunitari o extracomunitari, on resideixi.

3. Donació de béns immobles situats a l'estranger.

En aquest cas caldrà distingir també dos supòsits en funció de la residència del donatari:

3.1. Si es tracta d'un donatari resident a Espanya. Seran aplicables les normes de la comunitat autònoma d'aquesta residència.

3.2. Si el donatari resideix a l'estranger. La donació no està subjecta a tributació.

4. Donació de béns immobles situats a l'estranger.

En aquest cas, caldrà distingir també dos supòsits en funció de la residència del donatari:

4.1. Si es tracta d'un donatari resident a Espanya. Seran aplicables les normes de la comunitat autònoma d'aquesta residència.

4.2. Si el donatari resideix a l'estranger. La donació no està subjecta a tributació.

6.4. VALORACIÓ DEL PROJECTE SOBRE ALGUNS ASPECTES DERIVATS D'AQUESTA NORMA

Malgrat l'encert en la pretensió de la reforma en aquest punt concret, no és superflu fer dos comentaris, en un enfocament amb un cert caràcter reivindicatiu.

D'una banda, i per una simple qüestió d'estètica, tenint en compte que, si el legislador estatal ha tingut en consideració la figura jurídica dels pactes successoris, admesa només en determinades comunitats autònomes, per aconseguir un efecte impositiu més gran, amb la qual cosa s'ha ressaltat la seva importància i rellevància social, seria desitjable que encunyàs d'una vegada per sempre el terme *pacte successori* o *successió contractual* i deixàs de referir-se a aquests mitjançant la seva inclusió en la genèrica expressió de *qualsevol altre títol successori*.

D'altra banda, i aprofitant els termes de l'exposició de motius que encapçala aquest Projecte de Llei i que fa translació del que es disposa en la Directiva (UE) 2016/1164, del Consell, de 12 de juliol, per la qual s'estableixen normes contra les pràctiques d'elusió fiscal que incideixen directament en el funcionament del mercat interior, sobre la necessitat de «garantir el pagament de l'impost allà on es generin els beneficis», seria el moment de donar satisfacció a una antiga necessitat autonòmica que la liquidació i, per tant, la recaptació per l'impost que gravi els pactes successoris —i, per equiparació, també les successions hereditàries— conforme a la normativa fiscal balear, **es dugui a terme a favor de l'Administració tributària balear**.

Podem enumerar els casos següents, limitats als pactes successoris, en els quals, sent aplicable aquesta normativa fiscal autonòmica, en canvi, l'Administració tributària estatal és competent per a la liquidació i recaptació de l'impost:

1r. Quan es tracta d'un causant de nacionalitat espanyola, de veïnatge civil balear, resident a les Illes Balears, que atorga un pacte successori respecte a béns situats en aquestes, a favor d'un adquirent resident a l'estranger.

2n. Quan es tracta d'un causant de nacionalitat espanyola, de veïnatge civil balear, resident a l'estranger, que atorga un pacte successori respecte a béns situats a les Illes Balears, amb independència del lloc de la residència de l'adquirent.

3r. Quan es tracta d'un causant de nacionalitat estrangera, resident a les Illes Balears, que atorga un pacte successori segons la Llei d'aquestes illes, respecte a béns situats en aquestes, a favor d'un adquirent resident a l'estranger.

4t. Quan es tracti d'un causant de nacionalitat estrangera, resident a l'estranger, que atorga un pacte successori segons la seva Llei aplicable —sigui la de la residència habitual o la de la nacionalitat— sobre béns situats a les Illes Balears, amb independència del lloc de la residència de l'adquirent.

Com veiem, són més els supòsits en què la liquidació es trasllada a l'Administració tributària estatal que a l'inrevés, més encara si després hi afegim els casos de les successions hereditàries, els més habituals, i de les donacions. Només quan causant i adquirent resideixen a les nostres illes l'Administració tributària balear serà competent.

És una proposta que caldria tenir en compte amb l'objectiu lògic d'unificar la normativa autonòmica aplicable i l'administració autonòmica competent per a la seva liquidació.

7. Conclusions: propostes del Consell Assessor a fi de compatibilitzar les normes proposades amb els trets essencials dels pactes successoris en la forma reconeguda en el dret civil de les Illes Balears

En vista de tots els arguments exposats, aquest Consell Assessor proposa dues línies d'actuació en relació amb el Projecte de Llei de reforma dels articles que incideixen, directament o indirectament, en la tributació dels pactes successoris o dels negocis que porten causa d'aquests.

7.1. SUPRESSIÓ DE LA REFORMA PROPOSADA

D'una banda, la primera opció seria l'eliminació **del Projecte de Llei de la reforma proposada respecte de l'article 36 de la Llei de l'IRPF i de l'article 30 de la Llei de l'ISD, atès que existeixen raons de pes per a això, especialment la naturalesa jurídica dels pactes que són, civilment i fiscalment, autèntiques successions hereditàries** i, per tant, no equiparables a les donacions.

A més, no s'ha d'oblidar que l'Administració tributària ja té els mitjans necessaris per evitar les situacions fraudulentes —com l'esmentat article 15 LGT—, sense haver d'acudir a la reforma de la llei.

Per contra, en el que fa referència a la modificació de l'apartat u de la disposició addicional segona de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, caldria mantenir-la sens dubte, atès el seu encert i el fet de no ser més que una translació de la doctrina jurisprudencial tant en l'àmbit europeu com estatal.

En aquest punt en concret, la nostra opinió, respecte a la norma que es pretén incloure en el Projecte de Llei, ha de tenir una valoració totalment positiva i donar suport a la seva aprovació.

7.2. MODIFICACIÓ DEL PROJECTE DE LLEI

D'altra banda, l'altra opció consistiria en la inclusió dels preceptes en la norma, encara que delimitada per les circumstàncies de rigor ja exposades.

En la nostra opinió, el Projecte de Llei s'hauria de modificar per introduir principis de proporcionalitat en la seva regulació, excloure supòsits en els quals clarament es pot deduir que no hi ha cap classe de voluntat d'elusió fiscal i respectar el principi de seguretat jurídica. A tot això, s'hauria de procedir a aclarir alguns punts les conseqüències dels quals no han estat previstes del tot.

Aquesta proposta passaria, d'una banda, per **introduir un límit en el temps** per a la submissió de les transmissions posteriors als pactes successoris en la normativa proposada i una excepció per als supòsits en què la transmissió es duu a terme amb posterioritat per necessitat sobrevinguda de l'adquirent dels béns.

A més, en nom d'una millor tècnica legislativa, caldria limitar aquesta transmissió als actes entre vius i establir la subrogació amb caràcter general en la posició del causant, de manera que s'inclourien tant els supòsits en què aquest estigués exempt de tributar com els casos de múltiples pactes successoris.

D'altra banda, seria necessari establir expressament el **caràcter no retroactiu de la llei** i, per tant, que només fossin aplicables a les transmissions fetes amb posterioritat a l'entrada en vigor d'aquesta.

D'aquesta manera, si es considera convenient la seva interposició, podrà servir a manera d'esmena a la redacció de l'article 36 esmentat —fins i tot seria desitjable regular-lo en un precepte separat— la següent:

«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 hiciera 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».

I respecte a l'entrada en vigor d'aquesta norma, a fi d'evitar qualsevol efecte retroactiu, pels motius apuntats en el seu moment:

«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 fi, respecte a l'article 30 de la Llei de l'ISD, únicament es proposa una modificació respecte al termini, a més de suggerir una reflexió sobre les seves conseqüències, que potser necessitin una revisió més completa.

La redacció del precepte —millor en article separat— podria ser la següent:

«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».

*Diligència per a fer constar que aquest Informe ha estat aprovat pel Ple del Consell Assessor de Dret Civil de les Illes Balears a la sessió de dia 18 de febrer de 2021

El secretari del Consell Assessor
Ramon Rosselló Lozano

Firmado por ROSSELLO
LOZANO RAMON - DNI
43117104Q el día
27/02/2021 con un
certificado emitido
por AC Administración
Pública

Referencia:	2021/00000675K
Procedimiento:	Comunicacions a altres administracions

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 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 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 instituït, 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