

LA CONFLICTIVIDAD DE LOS PACTOS SUCESORIOS DESDE LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA

Antonio J. García Gómez

Miembro de la AEDAF

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Zaragoza¹

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-6314-0543>

Title

The problems posed by succession agreements from the tax law perspective

Resumen

Los pactos sucesorios son un instrumento para ordenar la sucesión admitido por los diferentes Derechos civiles forales y especiales que conviven en España. Sin embargo, su encaje en la normativa del impuesto sobre sucesiones y donaciones e incluso en el impuesto sobre la renta de las personas físicas no ha resultado nada sencillo, sobre todo en lo relativo a aquellos pactos que suponen una transmisión de bienes realizada en vida de los contratantes. Este estudio analiza la evolución de su régimen tributario y se centra en los principales problemas detectados desde la perspectiva tributaria, prestando especial atención a los diferentes pronunciamientos judiciales y, sobre todo, a la doctrina administrativa estatal y de las distintas CCAA.

Palabras clave

Pactos sucesorios, impuesto sobre sucesiones y donaciones, beneficios fiscales, impuesto sobre la renta de las personas físicas, competencias normativas de las CCAA.

¹ Miembro del grupo de investigación de la Universidad de Zaragoza «De Iure» (S 26-23 R), reconocido como *grupo de referencia* por el Gobierno de Aragón. El presente estudio se enmarca dentro de las actividades propias del grupo y se envió a publicación en febrero de 2024.

Abstract

Succession agreements as an instrument for arranging the future inheritance are accepted by the different «foral» and special civil laws that coexist in Spain. However, how to fit them into the norms ruling Gift and Inheritance Tax and Personal Income Tax has not always been easy, particularly in the case of those agreements that involve a transfer of assets during the lifetime of the contracting parties. This study analyses the evolution of their regulation from a tax law perspective and the main difficulties that have arisen, paying special attention to the existing jurisprudence and, above all, to the State's and Autonomous Communities' administrative doctrine.

Keywords

Succession agreements, gift and Inheritance tax, personal Income tax, competences over taxes: State vs, autonomous Communities, tax benefits.

Fecha de recepción: 26-02-2024/Fecha de aceptación: 12-03-2024

Cómo citar: García Gómez, J.A., (2024). La conflictividad de los pactos sucesorios desde la perspectiva tributaria. *Revista Técnica Tributaria* (145), 21-67.

SUMARIO

1. Introducción
2. Aspectos esenciales de los pactos sucesorios en el Derecho civil que interesan a los efectos fiscales
3. Tributación de los pactos sucesorios que demoran los efectos transmisivos a la muerte del instituyente o del primero de los otorgantes
 - 3.1. Panorama general
 - 3.2. El problema de la eventual sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados (documentos notariales)
4. Tributación de los pactos que anticipan la transmisión de los bienes a la muerte del instituyente (pactos de presente)
 - 4.1. Aspectos generales. De su consideración inicial como actos asimilados a las donaciones a su calificación actual como adquisiciones *mortis causa*
 - 4.2. La evolución del tratamiento de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por el instituyente en el IRPF
 - 4.3. La aplicación a los pactos sucesorios con efectos de presente de las reducciones y bonificaciones reguladas en la LISD y en las correspondientes leyes autonómicas para las adquisiciones *mortis causa*. En particular, las relativas a la transmisión de empresas familiares
 - 4.4. La inclusión expresa de los pactos sucesorios en el ámbito de aplicación del artículo 30 LISD (acumulación de donaciones)
5. A modo de conclusión
6. Bibliografía

1. Introducción

La proliferación de normas autonómicas en el ejercicio de las competencias que tienen atribuidas en el marco del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) ha disparado las diferentes opciones de planificación fiscal de los contribuyentes. En efecto, a la hora de planificar la futura sucesión, se tomarán en consideración las normas estatales y autonómicas vigentes, atendiendo esencialmente al elenco de beneficios fiscales que unas y otras han regulado en relación con las transmisiones de bienes a título gratuito, tanto *inter vivos* como *mortis causa*, particularmente, entre el círculo de parientes más próximos.

Una de las cuestiones habituales que se suelen plantear en el seno de las familias viene referida a la posibilidad de reducir el coste fiscal realizando una determinada donación en favor del cónyuge o de los descendientes, sea en dinero o quizás materializada en otro tipo de bienes y con carácter finalista, o, si, por el contrario, es preferible hacer testamento y esperar a la atribución de bienes y derechos que tiene lugar, *mortis causa*, una vez producido el fallecimiento. Y en esa ecuación deberá atenderse al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), en primer término, pero también a los beneficios fiscales regulados en la normativa estatal y autonómica en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones, tanto en relación a la CCAA donde resida el causante o el donante, como, en su caso, a la CCAA donde residan los adquirentes o donde se localicen los bienes inmuebles, por si pudiera beneficiarse de la aplicación de algún incentivo.²

Y en este marco, ya complejo de por sí, hay que añadir una nueva variable que multiplica las opciones de planificación fiscal: si el contribuyente ostenta la vecindad civil de unas determinadas CCAA, tendrá la posibilidad de ordenar la sucesión a través de los denominados pactos sucesorios. En concreto, así lo admiten las normas de Derecho civil de Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco, diferenciándose del resto de las regiones españolas que no cuentan con un Derecho civil propio y, por lo tanto, aplican directamente el Código civil en materia sucesoria, donde, como tendremos ocasión de explicar, no se admite esta fórmula.

Aunque existen diferentes modalidades, en general, mediante el pacto sucesorio tiene lugar la designación de heredero o legatario a través de un contrato en el que se produce la aceptación por parte de aquél, de manera que esa ordenación sucesoria no puede ser revocada después unilateralmente por el instituyente. Por otra parte, la transmisión de los bienes al instituido puede demo-

2 Recuérdese que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común, los puntos de conexión que atribuyen el rendimiento y la competencia a la respectiva Comunidad Autónoma en el ISD son los siguientes: la residencia del causante, en el caso de las adquisiciones *mortis causa*, la residencia del donatario, si se trata de donación de bienes muebles, y el lugar donde radiquen los inmuebles, para donaciones de esta clase de bienes.

rarse hasta el fallecimiento del instituyente o puede realizarse en vida de éste, funcionando, en este sentido, como una alternativa a la donación.

En consecuencia, donaciones, testamento y pactos sucesorios conviven en un mismo ordenamiento como instrumentos jurídicos que pueden emplearse para ordenar la futura sucesión.

La elección de una u otra fórmula o la combinación entre ellas depende de varios factores, muchos de los cuales pertenecen al ámbito jurídico privado, toda vez que su contenido y efectos presenta notables diferencias. Sin embargo, una de las cuestiones esenciales para afrontar la planificación, sin duda tiene que ver con el coste fiscal de las distintas opciones. Un coste que, como se ha adelantado, no es uniforme en todo el territorio nacional, pues en gran medida depende de las normas civiles y tributarias emanadas por las CCAA en el ejercicio de sus competencias e, incluso, diría, de la interpretación que los centros directivos de aquellas y del Estado realicen respecto de la normativa que resulte de aplicación.

La realidad es que durante la última década se había experimentado un auge en la suscripción de este tipo de pactos, particularmente en algunas CCAA como Galicia, Cataluña o Baleares, centrándose sobre todo en aquellos que suponen una transmisión de los bienes en vida del instituyente (pactos de presente), precisamente, por la aplicación de una normativa tributaria que les resultaba ventajosa con respecto de otras alternativas.

Para ponernos en situación y a modo de resumen muy general, siendo un contrato celebrado en vida del instituyente y del instituido, tanto desde el punto de vista civil como fiscal, tiene naturaleza *mortis causa*, aún en los casos en que la transmisión de los bienes tuviera lugar antes del fallecimiento del instituyente, salvo algunas excepciones puntuales que tendremos ocasión de comentar. En este sentido, se han venido aplicando las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones previstas para las adquisiciones *mortis causa*, que suelen contener importantes beneficios fiscales, con una salvedad añadida y particularmente destacable, que no les resultaba de aplicación el régimen de acumulación de donaciones previsto en el artículo 30 de la Ley 27/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). Por otra parte, incluso cuando se transmitieran los bienes al heredero antes de la muerte del instituyente, con la celebración del pacto, por ejemplo, la eventual plusvalía que pudiera tener el transmitente no se somete a gravamen en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), pues, desde la intervención del Tribunal Supremo en 2016, se entiende aplicable la exención establecida en el artículo 33.3 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) para las transmisiones *mortis causa* (plusvalía del muerto). Finalmente, téngase en cuenta además que, en este último caso, el de la transmisión en vida, no solo se excluye el gravamen de la eventual plusvalía producida en el patrimonio del transmitente, sino que el valor de entrada de los bienes en el patrimonio del adquirente se actualiza conforme el valor (real o de mercado) que tuvieran aquellos en el momento de la celebración del pacto, lo que resulta doblemente beneficioso a los efectos de una transmisión posterior a un tercero.

Pero como la felicidad suele resultar efímera, tanto el legislador como las propias administraciones tributarias han pretendido poner coto, al menos en parte, a toda aquella situación ventajosa.

En primer lugar, a través de algunas reformas llevadas a cabo mediante la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. El cambio normativo supone, por un lado, la aplicación del mecanismo de la acumulación de donaciones en el ISD también a las transmisiones realizadas mediante pactos sucesorios y, por otro, en el caso de pactos de presente, la subrogación en el patrimonio del adquirente del valor original o histórico de adquisición de los bienes transmitidos, cuando se cumplan determinadas condiciones. Una reforma contestada desde varios frentes y, sobre todo, desde algunos territorios con Derecho civil propio, hasta el punto de llegar a presentar un recurso de inconstitucionalidad³, finalmente, desestimado a través de la STC 62/2023, de 24 de mayo.

En segundo lugar y en esa misma línea, se ha empezado a actuar también desde la propia Dirección General de Tributos (DGT) y desde algunas administraciones tributarias regionales para excluir o limitar la aplicación de los beneficios fiscales previstos para las adquisiciones *mortis causa* en los pactos sucesorios con efectos de presente, todo ello en la medida en que no se ha producido el fallecimiento del causante instituyente.

A la vista de todo ello y a pesar de que la casuística de los pactos sucesorios es evidentemente muy amplia, como manifestación del principio de autonomía de la voluntad, pretendemos ocuparnos en este estudio de los temas más conflictivos que se han venido suscitando en torno a los efectos fiscales de este tipo de pactos o contratos sucesorios, abarcando los supuestos más habituales y siendo conscientes de que no podemos atender todas las variantes o particularidades que pudieran derivarse de la regulación de esta figura en cada uno de los Derechos civiles forales o especiales. En cualquier caso, los efectos fiscales habrán de atender al supuesto concreto y a la naturaleza de lo pactado, teniendo siempre presente el principio de calificación que rige en el ámbito tributario.⁴

3 Recurso de inconstitucionalidad núm. 2545-2022 interpuesto por la Xunta de Galicia contra el apartado tercero del artículo 3 y el apartado cuarto de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021, de 9 de julio. Como afirma GARCÍA NOVOA, fue una beneficiosa tributación la que hizo que estos pactos sucesorios alcanzaran una gran difusión en los últimos tiempos, incentivada en Galicia por una Administración autonómica que experimentó la conversión de considerarlos un indicio de fraude para pasar a publicitarlos como si de un producto con denominación de origen se tratase («El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude y los pactos sucesorios en Galicia», en *Taxlandia: blog fiscal y de opinión tributaria*, 2021).

4 A tenor de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado...».

2. Aspectos esenciales de los pactos sucesorios en el Derecho civil que interesan a los efectos fiscales

Siguiendo al profesor LACRUZ BERDEJO, se llama contrato o pacto sucesorio a aquella ordenación *mortis causa* en la que la voluntad del ordenante queda vinculada a otra voluntad, no pudiendo revocarse dicha ordenación, por lo tanto, por el causante de modo unilateral.⁵

La irrevocabilidad, que deriva de su carácter convencional, aún limitada y con sus excepciones, se convierte así en una característica esencial del pacto sucesorio que lo distingue de la ordenación *mortis causa* realizada a través del testamento. En todo caso, la designación de heredero o legatario a través de un contrato no le priva de su naturaleza como disposición por causa de muerte. En este sentido, como ha señalado la doctrina civilista, nos encontramos ante un negocio jurídico *sui generis*, no propiamente obligacional, cuyo efecto principal es puramente *mortis causa* y consiste en dejar disciplinada, de una determinada manera, vinculante para las partes, una sucesión.⁶

Nuestro Código civil, fiel a su tradición romana, no admite con carácter general la sucesión contractual o paccionada (arts. 658 y 1271 Cc) más allá de entender, como ha señalado la doctrina y la jurisprudencia, que esa prohibición no alcanza a determinados pactos o estipulaciones no propiamente sucesorios, aunque guarden relación con una futura sucesión.⁷ Se trata, entre otras excepciones, de las promesas de mejorar o de la donación de bienes futuros para caso de muerte.⁸ Al margen de ello, como reconoce el propio artículo 1271 Cc, siempre serán válidos los pactos cuyo objeto no sea otro que practicar *inter vivos* la división del caudal relicto.

En cambio, no ocurre lo mismo en los Derechos civiles forales o especiales, donde el campo de acción de los contratos o pactos sucesorios ha sido mucho mayor. Seguramente, influenciados por una tradición germánica, por el derecho consuetudinario o por el principio de autonomía de la voluntad, el hecho es que en muchos casos cuentan con un importante arraigo en sus respectivas legislaciones. El Derecho civil aragonés, el catalán, el balear, el vasco, el navarro o el gallego así los recogen con diferente alcance y contenido. Normalmente, se

5 LACRUZ BERDEJO, J., *Elementos de Derecho Civil V. Derecho de Sucesiones*, ed. Bosch, Barcelona, 1988, p. 403.

6 Díez Píaz, L. y Gullón, A., *Sistema de Derecho Civil IV. Derecho de familia y Derecho de Sucesiones*, 7ª edición, Tecnos, Madrid, 1998, p. 513. En todo caso, como señala Bayod López, el pacto sucesorio no es un testamento irrevocable, sino una disposición por causa de muerte que produce un vínculo obligatorio actual entre instituyente y la contraparte, sea el instituido o un tercero, de manera que se priva al instituyente de su capacidad de disposición *mortis causa*, pues cualquier acto que contradiga la institución será inválido («La sucesión paccionada» en *Manual de Derecho Foral Aragonés*, VVAA, ed. El Justicia de Aragón, 2020, p. 669).

7 Vid. Díez Píaz, L. y Gullón, A., cit. p. 515.

8 A mayor abundamiento, Lacruz Berdejo, J., cit., p. 407.

exige que se documenten en escritura pública,⁹ aunque no necesariamente a través de los capítulos matrimoniales.

Con relación al contenido, el pacto sucesorio podrá contener las estipulaciones o disposiciones propias de un testamento, si bien las que sean por causa de muerte serán irrevocables (designación de herederos o legatarios, cargas, facultades de disposición de los bienes), mientras que las consideradas como de última voluntad podrán revocarse unilateralmente por el instituyente (nombramiento de tutores, fiduciario, ejecutores testamentarios..).¹⁰

Por lo que concierne a las clases o tipología de pactos, no es sencillo extra-polar unas categorías generales, dadas las distintas modalidades que aparecen reguladas en los distintos Derechos civiles forales o especiales. LACRUZ distingue entre pactos adquisitivos y pactos abdicativos, siendo los primeros aquellos en los que el causante instituyente ordena su propia sucesión (herederos, legados..) y los segundos aquellos en los que el disponente es un presunto heredero o legatario que renuncia a su expectativa futura.¹¹ Por su parte, DÍEZ PICAZO y GULLÓN profundizan algo más en dicha clasificación, llamando a los primeros pactos de suceder y a los segundos pactos de no suceder. Los pactos de suceder son los más típicos y los que presentan más variedades: pacto de mutua sucesión (los contratantes se instituyen recíprocamente herederos), pacto de institución de heredero (sin reciprocidad) o pacto en el que se designa heredero o legatario a un tercero distinto de los contratantes. Por otro lado, cabe incluir en el pacto toda o parte de la herencia o bienes concretos (legados).¹²

Y, sin duda, una de las cuestiones más relevantes tiene que ver con los efectos propios del pacto, es decir, los relativos a la adquisición de los bienes. Lo más habitual es que se demoren hasta la muerte del instituyente, pero no tiene por qué ser así, y algunos de ellos presentan efectos inmediatos, en vida de los otorgantes. En cuanto a los pactos de no suceder, la renuncia a la herencia puede ser total o parcial, pura o condicionada y a título oneroso o gratuito. Asimismo, cabe renunciar al llamamiento hereditario.

Al hilo de lo anterior, y dada la variedad de figuras y de términos que se emplean en los diferentes ordenamientos para referirse a ellos, nos queremos detener en aquella clasificación que presenta más interés desde el punto de vista del Derecho tributario.

En ese sentido, los pactos de *succedendo* (suceder) se subdividen a su vez en dos: aquellos en que los efectos transmisivos *mortis causa* propios de la herencia o del legado tienen lugar en el momento de la suscripción del acuerdo (se anticipa a la sucesión) o, en todo caso, antes de la muerte del instituyente o de la persona cuya sucesión es objeto del negocio, son los llamados *pactos de presente*; y aquellos otros, más tradicionales, en los que la transmisión se produce

9 A modo de ejemplo, artículo 100 de la Ley 5/2015 de Derecho civil del País Vasco, artículo 377 del Decreto legislativo 1/2011, del Código de Derecho Foral de Aragón, artículo 211 de la Ley 2/2006, del Derecho civil de Galicia, o artículo 5 de Ley 8/2022, de Sucesión Voluntaria Paccionada o Contractual de las Islas Baleares.

10 BAYOD LÓPEZ, C., «La sucesión paccionada» en *Manual de Derecho Foral Aragonés*, cit. p. 673.

11 LACRUZ BERDEJO, J., cit., p. 403.

12 DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN, A., cit., p. 514.

con la muerte del instituyente. Entre estos últimos, cabe realizar una recíproca institución de herederos por ambos otorgantes que son a su vez instituyentes e instituidos, o bien realizar la institución sucesoria únicamente en favor de unos de los otorgantes, o incluso cabe realizarse en favor de un tercero en vida de los contratantes (este tercero solo dispone de una expectativa, como cualquier otro heredero, de manera que su nombramiento puede ser revocado por los contratantes).

En cuanto a los pactos de no *succedendo* (de no suceder), el disponente es aquí el propio heredero o legatario que a través del pacto renuncia a su expectativa o efectiva designación, liberando al causante del vínculo que le impedía disponer de otra manera. Puede referirse a todos los derechos sucesorios o a parte de ellos, sujetarse a condición, o ser a título oneroso o gratuito.¹³

Está claro, por lo tanto, que estos pactos o contratos sucesorios son títulos sucesorios como el testamento o la sucesión legal, es decir, fórmulas para ordenar la sucesión de una persona. Por lo que se refiere a la delación hereditaria, dependerá del tipo de pacto, y así lo establece la normativa civil que resulta aplicable en cada caso. En general, excepto en los pactos en favor de tercero, la delación tiene lugar cuando el instituido acepta la adquisición hereditaria. Ello significa que, tanto en el caso del pacto con efectos de presente como en los pactos que postergan la transmisión a la muerte del instituyente o del primero de los otorgantes (si son de institución recíproca), la delación se ha producido antes y no con el fallecimiento del instituyente.

Aunque, seguramente, hoy los objetivos que pretenden cumplirse con esta figura son diferentes a los de hace algunas décadas o incluso en siglos anteriores,¹⁴ podemos convenir en algunas situaciones en las que, a título ejemplificativo, resultaría propicio acudir a este tipo de fórmulas. Así, en casos de separación matrimonial o divorcio, para proteger a los hijos comunes de situaciones futuras en las que alguno de los cónyuges pueda formar otra familia y tener descendencia, para proteger situaciones de especial vulnerabilidad, como en los casos de discapacidad o dependencia, favoreciendo a la persona que se encarga de tutelarles o cuidarles. En el caso de los pactos de renuncia, para favorecer por ejemplo al cónyuge viudo, renunciando los legitimarios a todo o parte de la herencia. Por otra parte, una de las características esenciales del pacto sucesorio en favor del contratante, ya sea con efectos inmediatos (de presente) o con efectos a la muerte del instituyente, es que no se da la situación de herencia yacente, pues la aceptación está implícita en el pacto, lo que favorece su utilización, por ejemplo, en el caso de transmisión de empresas familiares.

13 Véase a este respecto el artículo 399 del Código del Derecho Foral de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón (C DFA). Lo que no se admite por los Derechos civiles que regulan este tipo de figuras son los pactos que pudieran celebrarse sobre la sucesión de un tercero no interviniente en el otorgamiento del pacto. A mayor abundamiento, BAYOD LÓPEZ, C., cit. 670.

14 La sucesión paccionada suele gozar de una amplia tradición en cada uno de los que Derechos forales o especiales que se remota siglos atrás. Su origen es consuetudinario y está especialmente vinculada a la familia, particularmente, a la protección de la casa o del patrimonio familiar y a los capítulos matrimoniales.

En definitiva y a modo de conclusión, existen muchas variedades de pactos sucesorios que pueden ser utilizados para diferentes finalidades. Esencialmente, a través de esta fórmula se permite a los particulares establecer una sucesión casi a medida, teniendo en consideración los beneficios que comporta para el instituido heredero saber que lo será con seguridad y, para el instituyente, seguir siendo titular hasta su muerte, si así lo desea, del patrimonio objeto de la herencia.¹⁵ Si se prefiere, sirve igualmente para anticipar la transmisión de los bienes a los causahabientes, manteniendo su naturaleza *mortis causa*, pero sin tener que esperar al fallecimiento del instituyente.

3. Tributación de los pactos sucesorios que demoran los efectos transmisivos a la muerte del instituyente o del primero de los otorgantes

3.1. Panorama general

Son los más típicos y se recogen en los distintos ordenamientos forales y especiales bajo diferente denominación: pacto para después de los días en Aragón, pacto de mejora en Galicia, heredamientos y pacto de atribución en Cataluña, pacto de institución en Ibiza y Formentera, donación universal de bienes en Mallorca y Menorca, pactos de designación sucesoria con transmisión *post mortem* en el País Vasco etc. Esencialmente, a través de esta clase de pactos, el instituyente distribuye todo o parte de su herencia a favor de uno o varios de los contratantes que la aceptan, o de un tercero, postergando los efectos de la transmisión al momento en que tenga lugar la muerte del causante instituyente (o del primero de los otorgantes, si son de institución recíproca).

En general, puede decirse que este tipo de pactos no presentan demasiados problemas desde el punto de vista de su incardinación en la normativa del ISD, que le resulta aplicable como si se tratase de cualquier otra adquisición *mortis causa*.

Según lo dispuesto en el artículo 3.1 LISD, constituye el hecho imponible «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio». Parece lógico pensar que el legislador tributario hace una delimitación del elemento objetivo del hecho imponible con base en el Derecho común, sin atender a las figuras propias de los Derechos civiles especiales y de ahí que no se refiera expresamente a la sucesión paccionada.¹⁶

Por su parte, el art. 11 del Real Decreto 1629/1.991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), considera como títulos sucesorios, además de la herencia y del legado, entre otros, las donaciones *mortis causa*, las percepciones de los albaceas, las perci-

¹⁵ BAYOD LÓPEZ, C., «La sucesión paccionada» cit., p. 667.

¹⁶ POZUELO ANTONI, F., «Aspectos fiscales de los pactos sucesorios», en *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, ALBALADEJO Y DÍAZ ALABART dir., Tomo XXXIV, volumen 1º, Edersa, Madrid, 2002, p. 610.

bidas de determinadas entidades o empresas por familiares del fallecido, y los *contratos y pactos sucesorios*. Es decir, ante el silencio de la Ley, es la normativa reglamentaria la que se ocupa de incluir a los pactos sucesorios entre el elenco de los «otros títulos sucesorios», concretando el mandato legal.¹⁷

Pero si es en la jurisdicción del hecho imponible donde se realiza esa mención, para incardinar estas figuras entre las adquisiciones *mortis causa* por oposición a las que tienen lugar *inter vivos*, no ocurre lo mismo en otros ámbitos decisivos para la liquidación del tributo, pues más allá de una alusión a los pactos sucesorios en materia del devengo o la más reciente relativa a la acumulación de donaciones, como veremos después, no existen más referencias. Ello significa que en la determinación de la cuota tributaria y por ende, del resto de los elementos determinantes de la liquidación, se deberán aplicar los criterios previstos en la LISD para las adquisiciones *mortis causa*, por lo que los causahabientes podrán beneficiarse de las reducciones de la base imponible y bonificaciones en la cuota establecidas para esta modalidad del hecho imponible, tanto estatales como las propias reguladas por la CCAA respectiva.

Por su parte y como decíamos, en materia de devengo, la LISD hace alusión expresa a los pactos sucesorios. Específicamente, a raíz de la modificación del art. 24.1 operada a través de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en el caso de las adquisiciones *mortis causa*, se añade una regla específica precisamente *para las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios*, estableciendo que, en estos casos «*el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo*».

No obstante lo anterior, para el resto de los pactos sucesorios, singularmente para los que demoran lo efectos transmisivos a la muerte del instituyente no hay regla especial, por lo que el devengo del impuesto se sitúa en la fecha del fallecimiento del instituyente (causante), o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil (art. 24.1 LISD), como ocurre para el resto de las adquisiciones *mortis causa*.¹⁸

En cuanto al plazo para presentar la declaración, será el fijado con carácter general para las adquisiciones *mortis causa*, seis meses desde la muerte del causante instituyente (art. 67.1.a. RISD).

17 Según explica POZUELO ANTONI, incluir la sucesión paccionada entre los otros títulos sucesorios, como hace el RISD, supone desconocer, desde el punto de vista civilista, la naturaleza jurídica del modo de delación que se le atribuye a los pactos sucesorios por las normas civiles. Su inclusión responde, más bien, a pesar de esos reparos, a dar certeza jurídica a la determinación del hecho imponible. En su opinión, la norma no trataría de hacer una calificación civilista de los pactos distinta de la herencia o legado, sino solo trata de concretar el hecho imponible, y lo hace en una doble dirección, por una parte, cuando incluye las cantidades pagadas a los albaceas y los seguros pagados a los familiares lo introduce aquí para excluir que tributen por el IRPF, (delimitación externa del hecho imponible) y, por otra, la referencia a las donaciones *mortis causa* y a los pactos sucesorios se hace, no con relación a otros tributos, sino para delimitarlos dentro del propio hecho imponible del ISD, respecto de la modalidad que grava las adquisiciones gratuitas *inter vivos* («Aspectos fiscales de los pactos sucesorios», en *Comentarios al Código Civil*, cit., pp. 612 a 614).

18 Advuértase a estos efectos lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 24 LISD, que resulta plenamente aplicable también estos casos: «*toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan*».

Con independencia de lo anterior, ha de plantearse igualmente si, como consecuencia de la transmisión que se produce con la muerte del causante instituyente, se produce la sujeción a otros tributos.

En primer lugar, en caso de que la adquisición sucesoria incluyese un inmueble urbano o la constitución o transmisión de un derecho real de goce sobre el mismo, determinará, desde el mismo momento de la muerte del instituyente, el devengo del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).¹⁹

En segundo término, toda vez que se produce una transmisión de bienes del instituyente al instituido, ha de cuestionarse si la eventual ganancia o pérdida patrimonial que se genera en el patrimonio del primero tributa en el seno del IRPF.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 33.3.b) LIRPF, se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial «*con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente*»,²⁰ por lo que, consecuentemente, si en este tipo de pactos o acuerdos sucesorios la transmisión tiene lugar por causa de la muerte del instituyente, aquella queda amparada por la no sujeción establecida en este precepto (plusvalía del muerto).

Hay que decir que todas estas consecuencias tributarias son igualmente aplicables cuando se trata de pactos sucesorios en favor de tercero. Se trata de pactos en los que el adquirente, el beneficiario de la adquisición sucesoria, no es uno de los otorgantes, y los efectos transmisivos tienen lugar tras el fallecimiento de uno de ellos. En estos supuestos, la adquisición sucesoria que corresponda al tercero tributará igualmente en el ISD, que se habrá devengado en el momento del fallecimiento del instituyente (otorgante). En lo que afecta a los contratantes, las consecuencias tributarias del acuerdo dependerán del contenido del mismo, por lo que habrá de analizarse caso por caso. Pudiera ocurrir que el pacto no tuviera carácter gratuito, sino que alguno de los contratantes percibiera una retribución, lo que seguramente habría de tener el reflejo correspondiente en el seno del IRPF.²¹

19 Como es conocido, el hecho imponible de este tributo municipal está constituido por el incremento de valor que experimenten dichos terrenos urbanos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos (art. 104 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLRHL). El impuesto se devenga en la fecha de la transmisión o en la fecha en que tenga lugar la constitución del derecho real, el sujeto pasivo será el adquirente y el plazo para la presentación de la declaración o autoliquidación, tratándose de actos *mortis causa*, será de seis meses (art. 110 TRLHL).

20 Una medida que se recoge igualmente en las normas del IRPF de las CCAA de régimen especial: artículo 39.4 b) del Decreto Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del IRPF de Navarra y artículo 41.2 b) de las respectivas normas forales vascas del IRPF (Norma Foral de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre, Norma Foral de Guipúzcoa 3/2014, de 17 de enero y Norma Foral de Álava 33/2013, de 27 de noviembre).

Sin perjuicio de todo lo anterior, la singularidad de este tipo de pactos desde el punto de vista fiscal se sitúa en un momento anterior. Específicamente, en la propia suscripción del contrato sucesorio, pues cabe plantear si en este instante, antes de que tenga lugar el fallecimiento del instituyente, se deriva algún tipo de impacto fiscal para alguno de los contratantes.

Con relación al impuesto sobre el patrimonio o al IRPF, tanto del instituyente como del designado heredero, la respuesta ha de ser negativa. Por lo que respecta al primero de estos tributos, hasta el momento del fallecimiento, el designado heredero o legatario no es titular de los bienes y derechos de la futura herencia y por lo tanto no posee un derecho de contenido patrimonial.²² En parecido sentido, tampoco cabe entender que el instituyente ha obtenido una eventual ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, puesto que, por razón de lo pactado, no se produce en este momento la necesaria alteración patrimonial, sino que esta tendrá lugar como consecuencia de la transmisión de los bienes, es decir, en el momento de la muerte del causante y que, como hemos apuntado, se encuentra exenta por aplicación del artículo 33.3 b) LIRPF.

Cuestión distinta será que, si en vida del instituyente, tras la suscripción del pacto sucesorio, aquel dispusiera de alguno de los bienes que forman parte del contenido de la institución (en general, suele conservar las facultades de disposición a título oneroso)²³ es decir, los transmitiera, ello daría lugar a que se produzca la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, pues aquí no alcanza la exención establecida para las transmisiones *mortis causa*. Hay que decir que, según la normativa civil aplicable, las facultades de disposición a título gratuito sobre dichos bienes podrían estar limitadas, siendo necesario el consentimiento del instituido. No obstante, en caso de producirse esa disposición a título gratuito en vida del instituyente, este deberá hacer frente a la eventual ganancia que pueda generarse ex artículo 33.1 LIRPF. En el caso del instituido, por el contrario, no se genera ninguna consecuencia fiscal por el hecho de haber visto disminuido el patrimonio que se esperaba recibir.²⁴

21 Como señala POZUELO ANTONI, no resulta sencillo resumir la tributación que pueda corresponder a los otorgantes de este pacto en la medida en que, por ejemplo, el favor al tercero pueda suponer una modulación en la calificación jurídico fiscal de las prestaciones que entre ellos pudieran haberse pactado. Habrá que estar a cada caso y al juego de sus particulares circunstancias para determinar la posible tributación de los contratantes e, incluso, la verdadera naturaleza de la adquisición del tercero y, consecuentemente, su tratamiento fiscal («Aspectos fiscales de los pactos sucesorios», cit., p. 633).

22 Según dispone el artículo 1.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), a los efectos de este tributo, constituirá el patrimonio neto de la persona física *el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder*.

23 A tenor de lo dispuesto en el artículo 393 CDFA, por ejemplo, en este tipo de pactos sucesorios (los más habituales) y salvo pacto en contrario, el instituyente podrá disponer a título oneroso de los bienes objeto de la institución, mientras que, para disponer a título gratuito de dichos bienes, necesita el consentimiento del instituido (a salvo las liberalidades usuales o de escaso valor).

24 POZUELO ANTONI, F., «Pactos sucesorios: su fiscalidad», en *Actas de los XXIX Encuentros del Foro de Derecho aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2020, p. 85.

3.2. El problema de la eventual sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados (documentos notariales)

Sin duda, una de las cuestiones más controvertidas desde el punto de vista tributario que se han suscitado con relación a este tipo de pactos tiene que ver con la sujeción al gravamen por actos jurídicos documentados (AJD). Específicamente y dado que para la suscripción del pacto sucesorio los diferentes ordenamientos civiles exigen escritura pública²⁵, se plantea si quedan sujetos a la cuota gradual –documentos notariales– de AJD que se regula en los artículos 28 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITPAJD).

Como es conocido, de acuerdo con los artículos 30 y 31 LITPAJD, este gravamen acoge dos modalidades de tributación. Una primera modalidad, similar a una tasa, que se exige en función de los folios o pliegos que deba emplear el notario para documentar el acto de que se trate. Es la denominada *cuota fija*, aplicable a las matrices y copias de las escrituras, actas y testimonios, que se extienden en papel timbrado. No están sujetas las copias simples. La segunda modalidad, denominada *cuota variable o gradual*, viene a constituir un gravamen adicional al anterior que resulta exigible cuando los actos que se documenten tengan por objeto cantidad o cosa valuable y resulten inscribibles en un registro público (Registro Mercantil, de la Propiedad, de la Propiedad Industrial o de Bienes Inmuebles).

La primera modalidad, cuota fija, es exigible en todo caso y por tanto la sujeción a este gravamen no plantea incompatibilidades con ningún otro tributo, ni con el resto de las modalidades del ITPAJD. Sin embargo, no ocurre lo mismo respecto de la cuota gradual, pues al tratarse de un gravamen que recae sobre el tráfico de bienes, el artículo 31.2 LITPAJD establece expresamente que dicha cuota únicamente es exigible cuando el acto escriturado no se encuentre sujeto al ISD o a cualquiera de las otras dos modalidades que grava el impuesto, a saber, operaciones societarias y transmisiones patrimoniales onerosas.²⁶ A *sensu contrario*, dado que la exclusión no alcanza al impuesto sobre el valor añadido, es bien conocida su plena compatibilidad. Consecuentemente, como se ha visto en las páginas precedentes, en la medida en que el contenido de los pactos sucesorios se encuentra sujeto al ISD, en cuanto a la adquisición *mortis causa* que constituye propiamente su objeto, debe determinarse si ello determina su exclusión del gravamen por AJD, en lo relativo a la cuota gradual.

Si bien la respuesta inicial parecería sencilla, pues la exclusión del gravamen quedaría amparada por lo establecido en el artículo 31.2 LITPAJD, no lo es tanto, toda vez que en este tipo de pactos, cuando se formaliza el pacto y se eleva a escritura pública, momento en el que tendría lugar el devengo del gravamen por AJD –art. 49.1 b) LITPAJD–, no se produce la sujeción al ISD (ni a las otras moda-

²⁵ Véase nota 9.

²⁶ Se ha criticado, con razón, que el legislador se ocupe de estas cuestiones dentro de los artículos dedicados a la cuota tributaria y no lo hiciera en el ámbito propio del hecho imponible, pues al fin y a la postre se trata de determinar el encaje del gravamen dentro del sistema tributario.

lidades del ITPAJD), sino que ésta se producirá en un momento posterior, tras el fallecimiento del instituyente, que es cuando tiene lugar la transmisión efectiva de los bienes.

Según el criterio mantenido por la DGT en la consulta V1521-14, de 10 de junio, de la interpretación conjunta de los artículos 3 y 24 LISD, artículo 11 RISD y artículo 31 LITPAJD, se deduce lo siguiente:

- Los pactos sucesorios son títulos sucesorios cuyo tratamiento en el seno del ISD es el que corresponde a las adquisiciones *mortis causa*.
- Aunque los efectos fiscales de tales negocios jurídicos quedan suspendidos hasta el momento del fallecimiento del causante, si la celebración de un contrato o pacto sucesorio produjese algunas adquisiciones de bienes y derechos en vida del futuro causante, el ISD se devenga el mismo día en que se celebre. En este caso, el tratamiento tributario a efectos del ISD se subordina a lo que se produce en el Derecho civil, es decir, la LISD hace depender el devengo del impuesto, que en general se produce en el momento de la adquisición sucesoria de los bienes y derechos por el sujeto pasivo, al momento en que tiene eficacia la adquisición a efectos civiles.
- En cuanto a la tributación de la operación por AJD, en tanto que la operación está sujeta al ISD, aunque el devengo del impuesto se produzca una vez muerto el causante (como es el caso de este tipo de pactos), no tiene lugar la tributación por la cuota gradual de actos jurídicos documentados.

Este mismo criterio, que se refería específicamente a los pactos catalanes de atribución particular, se repite en un buen número de contestaciones a consultas por parte de la Dirección General de Tributos de Cataluña (V533-19, de 9 de enero de 2020, V127-19, de 10 de mayo de 2019, V397-17, de 21 de febrero de 2018, entre otras), si bien con carácter meramente informativo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.1.a) LGT, dado que la cuestión planteada hace referencia a la aplicación de la LITPAJD y, tratándose de normativa estatal, su interpretación corresponde a la DGT del Ministerio de Hacienda.

En sentido contrario al anterior, con respecto a los pactos para después de los días, denominación que reciben en Aragón esta clase de contratos sucesorios que postergan su efecto principal al momento del fallecimiento del instituyente, la DGT aragonesa viene exigiendo la tributación plena por AJD, incluida su cuota gradual, al entender que en el momento de formalizar el pacto en la escritura pública y devengarse el gravamen no existe todavía sujeción al ISD (no se ha devengado todavía), sino que, en todo caso, esto ocurrirá en un futuro, con la muerte del instituyente.²⁷ Por lo tanto, si la futura adquisición sucesoria que es objeto del contrato incluye bienes inscribibles en un registro público (Regis-

²⁷ La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 28 de febrero de 2014, Sala de lo Contencioso, da pie a esta interpretación, aunque no se trataba de un pacto sucesorio, sino de una donación *mortis causa*. El Tribunal viene a decir que el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones se producirá con la muerte del causante, mientras, al formalizarse la donación *mortis causa*, ni ha tenido lugar el fallecimiento, ni tampoco la adquisición del bien con la consiguiente sujeción al ISD, quedando entonces sujeto al gravamen por AJD.

tro Mercantil, de la Propiedad, de la Propiedad Industrial o de Bienes Inmuebles), la formalización en escritura pública acarrea en esta Comunidad Autónoma la sujeción por AJD.

En apoyo de este criterio cabría alegar que el contenido del acto que se eleva a escritura y tributa por AJD puede ser muy diferente del que en su día se someta a tributación en el ISD, puesto que en medio de ambos el instituyente puede haber ejercido sus facultades de disposición sobre los bienes y que además la valoración de los mismos a efectos del ISD también es distinta, toda vez que atenderá al momento del fallecimiento.

Muy crítico con esta tesis, OÑATE CUADROS expone otros argumentos que permitirían defender la no sujeción a la cuota gradual de AJD.

En primer término y como resulta patente en virtud de la normativa aplicable, no cabe duda de que en esta clase de pactos sucesorios, como en todos, existe una transmisión *mortis causa*, que tributará por ISD cuando se entienda realizada.

En segundo lugar, como consecuencia del pacto, el instituido obtiene un derecho expectante que se hará efectivo en el momento del fallecimiento, pero que desde el momento de la suscripción de aquel le confiere ciertas prerrogativas, como la limitación de las facultades de disposición de bienes por parte del instituyente.

En tercer lugar, para este autor cabría incluso considerar que el derecho expectante del instituido es una suerte de titularidad sujeta a condición suspensiva, lo que sigue determinando su plena sujeción al ISD, y que el devengo se demora al momento en que se cumpla la condición (art. 24 LISD).

Por último, de admitirse que en el momento de la sujeción al gravamen por AJD no se produce la sujeción por ISD, lo sería por entender que en ese instante no tiene lugar una transmisión de derechos o porque, de haberla, no resulta todavía valuable económicamente, por lo tanto, tampoco se produciría el hecho que desencadena la tributación por la cuota gradual, tal y como dispone el artículo 30.1 LITPAJD.²⁸

En nuestra opinión, el criterio que defiende la plena compatibilidad resulta excesivamente rígido y formalista y abogamos asimismo por defender la no sujeción a la cuota gradual.

Por mucho que al formalizarse la escritura no se produzca la tributación efectiva al ISD, no es porque el acto que constituye el objeto principal del contrato sucesorio no estuviera sujeto a este impuesto, que lo está, sino porque todavía no se ha producido el devengo, que se demora al momento del fallecimiento. No nos parece una razón convincente para sostener la compatibilidad el hecho de que pueda disponerse de los bienes que son objeto del pacto, de manera que la tributación efectiva que finalmente le corresponda al instituido por el ISD sea distinta de la que inicialmente figuraba en la escritura, y que su

28 Véase OÑATE CUADROS, F., «Los pactos sucesorios: su vigencia hoy y su tratamiento tributario», en *Actas de los XXIX Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2020, pp. 71 a 74.

valoración atiende a momentos diferentes. Por la misma razón, el testamento que se eleva a escritura pública y que establece, por ejemplo, un legado de un bien inmueble también contiene un acto valuable susceptible de inscripción registral, pero no se somete al gravamen gradual de AJD, aunque su contenido pueda ser modificado antes del fallecimiento del causante, porque se entiende un acto sujeto al ISD que se devengará tras el fallecimiento del testador.

En último término además, la interpretación de la compatibilidad o no entre ambos gravámenes, ISD y AJD, corresponde a la DGT estatal, que ya se ha pronunciado, como hemos tenido ocasión de comprobar, por lo que la Dirección regional debería acogerse al criterio general y común para evitar la situación actual, claramente discriminatoria respecto de otros territorios.²⁹

4. Tributación de los pactos que anticipan la transmisión de los bienes a la muerte del instituyente (pactos de presente)

4.1. Aspectos generales. De su consideración inicial como actos asimilados a las donaciones a su calificación actual como adquisiciones *mortis causa*

Sin duda, ha sido esta la modalidad de pacto sucesorio que más controversia ha suscitado desde el punto de vista tributario. Y la justificación de esta conflictividad, no se le escapa a nadie, tiene que ver con su peculiar naturaleza, en tanto, siendo una institución típicamente sucesoria, los efectos tienen lugar en vida del instituyente, normalmente en el momento de la suscripción del acuerdo.

Los ordenamientos civiles forales y especiales que conviven en España acogen este tipo de pactos bajo distintas denominaciones y con diferente alcance y contenido: apartación y pacto de mejora en Galicia, pacto de presente en Aragón, pactos de definición y donación universal de bienes en Mallorca y Menorca, pacto de institución en Ibiza y Formentera, pactos de atribución en Cataluña, pactos de designación sucesoria con transmisión de presente en el País Vasco etc...

Lo determinante en este tipo de pactos de suceder, a diferencia de los analizados anteriormente, es que el efecto transmisivo se adelanta a la apertura de la sucesión,³⁰ normalmente al momento del otorgamiento del pacto, es decir, la adquisición sucesoria se produce en vida del instituyente. Desde ese momento, el *ius disponendi* corresponde al instituido como heredero o legatario, sin per-

29 En el mismo sentido, PALAZÓN VALENTÍN, J., «Los pactos sucesorios: su vigencia hoy y su tratamiento tributario», en *Actas de los XXIX Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2020, p. 52.

30 A título de ejemplo y de acuerdo con lo establecido en los artículos 322 y 389.1 CDFA, en la herencia deferida a través de un contrato sucesorio los efectos transmisivos dependerán de lo convenido, y, en el caso del pacto de presente de heredero universal, el instituido adquiere todos los derechos de que sea titular el instituyente al otorgamiento del pacto, salvo los que se hubiera reservado.

juicio de que pueden haberse establecido reservas o limitaciones a esta facultad de libre disposición y, por lo tanto, habrá de estarse a lo pactado.

Como es fácilmente deducible, el principal problema que plantean esta clase de contratos sucesorios reside en si deben tratarse en el seno del ISD como una adquisición gratuita *inter vivos*, aplicándose la normativa del impuesto destinada a las donaciones, o bien, en el sentido que predica el artículo 11 RISD, considerarlos en cualquier caso como un título sucesorio y aplicar las normas dedicadas a las adquisiciones *mortis causa*. En segundo término, habrá de concretarse el momento en que tiene lugar el devengo del tributo.

Tradicionalmente, la postura de las administraciones tributarias implicadas había consistido en apostar por su consideración como una adquisición gratuita que tiene lugar *inter vivos*, devengándose en el momento del otorgamiento del pacto, puesto que desde allí se producen los efectos traslativos del dominio. En consecuencia, le resultaba aplicable la normativa del ISD prevista para las donaciones (reducciones, bonificaciones, coeficientes multiplicadores...). Y no solo eso, sino que la asimilación de esta clase pactos con las donaciones permitía aplicar la regla de la acumulación prevista en el artículo 30 LISD para el caso de que el instituido recibiera además otros bienes en el momento de la muerte del instituyente.

Esa interpretación no estuvo exenta de crítica por buena parte de la doctrina, tanto entre los civilistas como entre algunos tributaristas³¹, y no solamente porque se alejaba de la naturaleza de esta figura en el ámbito del Derecho civil, sino por su discutible encaje en los propios postulados de la LISD, a tenor de lo dispuesto en el propio artículo 3.1, a cuyo tenor, recordemos, constituye el hecho imponible en las adquisiciones *mortis causa* «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio».

Paralelamente, esa calificación administrativa del pacto sucesorio de presente tenía reflejo asimismo en el ámbito del IRPF, en el campo de las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por la transmisión *inter vivos* de bienes y derechos. Como hemos visto, el artículo 33.3. b) LIRPF excluye de tributación a las ganancias generadas como consecuencia de las transmisiones gratuitas por causa de muerte del contribuyente (plusvalía del muerto), pero no ocurre lo mismo en el caso de las donaciones o, en general, en las transmisiones gratuitas *inter vivos*, donde el transmitente ha de tributar por la eventual ganancia patrimonial que se hubiera generado.

La situación cambia a partir del año 2004, con la modificación del artículo 24.1 LISD por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y de Orden Social. En este precepto, relativo al devengo, tras la regla

31 Señalaba SANTACRUZ BLANCO que el pacto sucesorio es uno más entre los modos de delación de la herencia y a través de él se ordenan las relaciones jurídicas de la persona que no se extinguen por su muerte, con independencia de que, además de esta ordenación *post mortem*, algunos efectos de la sucesión *mortis causa* se anticipen a la muerte del instituyente, y, por tanto, habrá de aplicársele la regulación que la LISD establece para las adquisiciones *mortis causa*, y no las correspondientes a las adquisiciones *inter vivos* («Fiscalidad de las Instituciones Aragonesas de Derecho Privado», en *Actas de los XVIII Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2008, p. 14).

general para las adquisiciones *mortis causa*, se añade una regla específica para las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, situando el devengo «*el día en que se cause o celebre dicho acuerdo*».

Desde entonces, un análisis conjunto de los artículos 3 y 24 .1 LISD y 11 RISD parece abogar por la misma conclusión: el pacto de presente ha de tratarse en el seno del ISD como adquisición *mortis causa*, con todo lo que ello implica (aplicación de los criterios, reglas y beneficios fiscales establecidos en la normativa estatal y autonómica para este tipo de adquisiciones) y situándose el devengo el día del otorgamiento del pacto, como se confirma en la doctrina emanada de la DGT.³²

Pero, como toda regla general, tiene sus excepciones, pues en el caso de Cataluña, la propia Ley autonómica reguladora de los denominados pactos sucesorios de atribución particular establece expresamente que, cuando en esta clase de pactos tenga lugar una transmisión de presente de los bienes, el acto se considera donación (Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, art. 431-29). Y esta distinción se trasvasa igualmente al ámbito tributario, de forma que tanto la DGT estatal como la regional han venido defendiendo la aplicación en el seno del ISD del régimen previsto para las adquisiciones *mortis causa* a los pactos catalanes de atribución particular cuando no supongan una transmisión de presente de los bienes, mientras que, en caso contrario, cuando lleven aparejada una transmisión en vida del instituyente, se les aplicará el régimen tributario previsto para las adquisiciones *inter vivos*.³³

Por su parte, en el caso del País Vasco, no han sido las normas civiles, sino las propias del ISD las que se han ocupado de este asunto. Así, la respectiva Norma Foral del ISD, reconociendo inicialmente a los pactos sucesorios su naturaleza como títulos sucesorios, independientemente del momento en que opere su eficacia, establece, sin embargo, una cautela: solamente tendrá carácter de título sucesorio el pacto con eficacia de presente que suponga la atribución de la titularidad de un bien singular en el supuesto en que esa atribución sea parte de una disposición más amplia en la que, al menos, debe concurrir otro elemento vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado res-

32 Según se declara en la contestación a la consulta V1691-2007, de 30 de julio, «de la interpretación conjunta de los preceptos anteriores, se deduce que los pactos sucesorios son títulos sucesorios a los efectos del ISD y, por lo tanto, el tratamiento que debe darse a los mismos en este impuesto es el que corresponde a las adquisiciones *mortis causa*.» Se trataba en este caso de una institución del Derecho civil de Baleares d

enominada «donación universal» y que es considerada un pacto sucesorio (en el mismo sentido, la consulta V2223-2012). Por su parte, de acuerdo con la STS de 9 de febrero de 2016 (407/2016), Sala de lo Contencioso, los pactos sucesorios son en todo caso adquisiciones patrimoniales lucrativas consecuencia de un negocio jurídico por causa de la muerte de la persona.

33 Véanse contestaciones a consultas por parte de la DGT estatal, V1521-2014, de 10 de junio y V4733-2016, de 8 de noviembre, en las que se vuelve a insistir en la subordinación del Derecho tributario a las normas civiles que regulan estas instituciones, como hace la LISD en materia de devengo. Por su parte, en el caso de Cataluña, entre otras, consultas 425-2017; 446-2017, y 363-2018. A mayor abundamiento, RIBES RIBES A., «Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tratamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 464, 2021, p. 17.

pecto de otros elementos patrimoniales diferentes, pues, en otro caso, tendrá el carácter de negocio jurídico gratuito *inter vivos*.³⁴

Como puede fácilmente apreciarse, nos encontramos de nuevo con diferentes criterios en el tratamiento tributario que debe dispensarse a este tipo de pactos que anticipan la herencia en vida del instituyente en función del territorio y de la normativa que les resulte de aplicación. Es más, ni siquiera es común en relación con los pactos regulados en el mismo cuerpo legal, pues en Cataluña existen también otra clase de contratos sucesorios, como los heredamientos (simples o cumulativos) que pueden tener efectos de presente (transmisiones en vida) y, por el contrario, no pierden su naturaleza *mortis causa*, a diferencia de lo que ocurre con los pactos de atribución particular.

Y el problema se agrava pues esta calificación no se residencia únicamente en el ISD sino que, como ha puesto de manifiesto la doctrina, se traslada a otros tributos, singularmente al IRPF, toda vez que la eventual plusvalía que tenga lugar en el patrimonio del transmitente quedará amparada o no por la exención propia del artículo 33.3 b) LIRPF (plusvalía del muerto), en función de que se considere *mortis causa* o *inter vivos*.³⁵ Un asunto sobre el que volveremos después.

Queda por resolver el asunto del plazo para efectuar la declaración o autoliquidación del impuesto, ante la ausencia de norma específica que se refiera a esta clase de pactos sucesorios. De conformidad con lo establecido en el artículo 67 RISD, en el caso de adquisiciones *mortis causa*, el plazo es de seis meses desde el fallecimiento del causante, mientras que, para las demás adquisiciones, el plazo es de treinta días hábiles desde el día siguiente a aquel en que tenga lugar la celebración del acto o contrato. Aquí se trata, en general, de una adquisición *mortis causa*, pero en la que no se ha producido la muerte del causante (o la declaración de fallecimiento), sino que es consecuencia de una transmisión en vida, por lo que hay que integrar la solución en el contenido de la norma.³⁶ Siendo consecuentes y dado que se sigue tratando de una adquisición

34 Artículo 5 de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo del ISD (Vizcaya) y de la Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del ISD (Guipúzcoa). No obstante, sigue diciendo el precepto, *no se exigirá el contenido adicional a que se refiere el párrafo anterior para que un pacto sucesorio con eficacia de presente tenga carácter de título sucesorio en el caso de que el bien singular cuya titularidad se atribuya sea el único elemento integrante del patrimonio del instituyente*. En Álava, por su parte, la referencia la encontramos en el artículo 7 de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del ISD y en el artículo 6 del Decreto Foral 74/2006, de 29 de noviembre, que aprueba el Reglamento del impuesto. En general, también aquí se entiende que este tipo de pactos tiene naturaleza de título sucesorio cuando el causante proceda a designar herederos sobre la totalidad de sus bienes y derechos, aunque únicamente se transmitan de presente determinados bienes y derechos (en otro caso, se consideran transmisiones *inter vivos*).

35 Así lo entiende también la DGT estatal (V4733-2016, de 8 de noviembre y 2436-2018, de 11 de septiembre).

36 Como advierte ARTAMENDI GUTIÉRREZ, la interpretación literal de la norma conduciría al absurdo de entender que el impuesto se devenga con el otorgamiento del pacto, pero no existiría obligación de declararlo hasta pasados tantos años que el impuesto hubiera prescrito, de tal forma

mortis causa, habrá que entender que el plazo para declarar debería ser el de seis meses desde el devengo (suscripción del pacto).³⁷ Más sencillo resulta en el caso del IIVTNU, pues, tratándose de actos *mortis causa*, se ha de presentar la autoliquidación o la declaración en un plazo de seis meses (prorrogables hasta un año) *desde que tuvo lugar el devengo*, es decir la transmisión del inmueble urbano o la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio (arts. 110.2 y 109.1 TRLRHL).

4.2. La evolución del tratamiento de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por el instituyente en el IRPF

4.2.1. De la sujeción plena a la aplicación de la exención del artículo 33.3 b) LIRPF (STS 9/2/2016)

A pesar del cambio de criterio respecto de la sujeción de este tipo de pactos en el ISD con la modificación del artículo 24.1 LISD por la Ley 62/2003 (adquisiciones *mortis causa*), no había ocurrido lo mismo en el ámbito del IRPF, donde continuaban tributando las ganancias patrimoniales generadas con ocasión de las transmisiones derivadas del pacto, de conformidad con la doctrina establecida desde la DGT en varias contestaciones a consultas.

A su tenor, *«se producía una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del elemento patrimonial adjudicado tal como resulta de lo dispuesto en los artículos 33.1 y 34 LIRPF, pero además, al producirse la adjudicación (transmisión) del inmueble por un acto inter vivos y no en el momento del fallecimiento del contribuyente, la ganancia patrimonial que en su caso pudiera generarse no se encontraría amparada por la excepción de gravamen del artículo 33.3 b) LIRPF (plusvalía del muerto). Por su parte, en caso de que el valor de adquisición fuera superior al de transmisión, resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.5 c) LIRPF, esto es, no se*

que subsistiría la obligación de declarar, pero no de abonar la deuda resultante de la autoliquidación. La causa de esta circunstancia es, probablemente, que, al introducir el devengo anticipado del pacto sucesorio en 2004, el legislador olvidó establecer también una previsión al respecto del plazo. Por otra parte, continúa diciendo el autor, no es posible encajar el plazo en el caso de estos pactos sucesorios en la referencia que hace el artículo 67 RISD a los «demás supuestos», señalando el plazo de treinta días hábiles, pues no cabe duda de que se trata de una adquisición *mortis causa*, que no puede encuadrarse dentro de la literalidad de la norma («Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio» en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 42-2016, p. 68).

³⁷ En el caso de Aragón, el legislador autonómico ha establecido para las adquisiciones *mortis causa* un plazo de seis meses para presentar las declaraciones o autoliquidaciones contados desde el día siguiente a la fecha de devengo del impuesto (art. 133-1 del Decreto Legislativo 1/2005, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos). En el mismo sentido, el artículo 69 de la Norma Foral de Vizcaya 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aunque en este caso el plazo es de un año, que es la regla general en ese régimen foral.

computan como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades.»³⁸

A resultas de todo ello, como ha señalado la doctrina, el cambio interpretativo por parte de la Administración de los pactos sucesorios con efectos presentes fue más favorable para el instituido que para el instituyente, por lo que era un instrumento jurídico poco utilizado³⁹, al margen de la contradicción que supone esa doble consideración para una misma transmisión de bienes: adquisición *mortis causa* a los efectos del ISD, que incumbe al beneficiario del pacto, y transmisión *inter vivos* (o, al menos no *mortis causa*) a los efectos del IRPF del transmitente.⁴⁰

Habrà que esperar hasta la *Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (407/2016), Sala de lo Contencioso*, para que se produzca un cambio de criterio, unificando el tratamiento de los pactos sucesorios de presente en ambos tributos, de forma que en el IRPF deja de gravarse la plusvalía que pudiera derivarse de la transmisión de los elementos patrimoniales, como ocurre en el caso del fallecimiento. La Sentencia aborda un caso de apartación en Galicia, en virtud del cual el favorecido por la institución adquiere determinados bienes en vida del instituyente a cambio de renunciar a su condición de legitimario.⁴¹ En este sentido, señala el Supremo, no estamos ante dos negocios, uno *inter vivos* y otro *mortis causa*, sino que los pactos sucesorios son en todo caso adquisiciones patrimoniales lucrativas consecuencia de un negocio jurídico por causa de la muerte de la persona, sin que su naturaleza jurídica sufra porque el efecto patrimonial se anticipe a la muerte del causante. Añadiendo además que, de haberlos querido excluir el legislador del ámbito del artículo 33.3 b), bien podría haberlo hecho o imponer como condición la muerte del contribuyente. Al hilo de este pronunciamiento, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) hizo suyo el criterio expuesto, extendido, por lo demás, a todos los pactos sucesorios con efectos de transmisión de bienes de presente (Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016, en unificación de doctrina), y así se contempla también, a partir de entonces, en la doctrina emanada de la DGT en la respuesta a las consultas planteadas (V1225-2017, V2387-2018 y V2493-2019, entre otras).

38 Entre otras, las siguientes contestaciones a consultas: V1854-2010 y V1438-2011, sobre una institución sucesoria de presente en Galicia; V1521-2014, relativa a un pacto sucesorio de atribución particular en Cataluña; y V1691-2007 y V2248-2012, acerca de pactos sucesorios en Baleares, igualmente con efectos de presente. La DGT únicamente reconocía una posibilidad de aplicar la exención de las ganancias patrimoniales devengadas en el transmitente como consecuencia del pacto, y es cuando resultase aplicable (si se reúnen las condiciones y requisitos legales) lo dispuesto en el párrafo c) del mismo artículo 33.3 LIRPF, es decir, tratándose de transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el artículo 20.6 LISD.

39 QUERO CHAMORRO, B. y AGUILELLA MEDIANO, J., «La fiscalidad del pacto sucesorio de institución de presente», en *Revista de Derecho civil Aragonés*, 2019, p. 190.

40 Una incoherencia puesta de manifiesto asimismo por la doctrina tributaria. Véase GARCÍA NOVOA, C., «Problemas de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas. Especial referencia al caso de Galicia», en *Revista Técnica Tributaria*, nº 94, 2011, p. 54; y RIBES RIBES, A., «Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso?», cit., p. 15.

41 Antes de esta Sentencia, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia ya había sostenido la misma tesis tanto en relación con la apartación como respecto de los pactos e mejora, cuando la transmisión de los bienes se anticipa a la muerte del causante (vid. SSTSJ de Galicia de 16 de julio de 2012, 27 de septiembre de 2012, 23 de enero de 2013 y 19 de junio de 2013).

Por otra parte, en el caso del País Vasco, las propias normas forales reguladoras del IRPF se hacen eco de la Sentencia y recogen expresamente la aplicación de la exención a los títulos sucesorios con eficacia de presente. Así, con efectos desde 1 de enero de 2016, el respectivo artículo 41.2 b) dispone que estarán exentas las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente, *incluso cuando la transmisión lucrativa se efectúe en uso del poder testatorio por el comisario, o por cualquier título sucesorio con eficacia de presente*.⁴²

En todo caso, advierte POZUELO ANTONI, la ausencia de tributación por el IRPF en estos supuestos queda restringida a las transmisiones sucesorias a título gratuito, pues nuestro ordenamiento permite modulaciones contractuales que pueden presentar un carácter de onerosidad, como una renta vitalicia, que habrán de tenerse en consideración.⁴³

Recordemos, no obstante, como decíamos anteriormente, que el pacto catalán de atribución particular con transmisión de presente de los bienes o alguno de los pactos equivalentes en el País Vasco se califican como donaciones o negocios jurídicos gratuitos *inter vivos*, en virtud de lo dispuesto en las propias normas autonómicas o forales. Ello supone que la ganancia o pérdida patrimonial generada en el patrimonio del instituyente no se encuentra bajo el paraguas de la exención del artículo 33.3 b) LIRPF, referida a las derivadas de transmisiones *mortis causa*.⁴⁴ Cuestión distinta será que, tratándose de pactos que tuvieran por objeto la transmisión *inter vivos* de empresas familiares y participaciones en entidades, pudieran quedar amparados por la exención establecida en la letra c) del artículo 33.3 LIRPF.⁴⁵

Sea como fuere, al margen de esta excepción, no escapa a nadie que la combinación de factores concurrentes en el tratamiento tributario de esta clase de pactos, a saber, consideración en el ISD como adquisición *mortis causa*, con la aplicación de los beneficios fiscales que ello supone, sin la posibilidad además de aplicar la acumulación de donaciones, como veremos, añadido a la elimina-

42 Artículo 41.2 b) Norma Foral del IRPF de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre, Norma Foral del IRPF de Guipúzcoa 3/2014, de 17 de enero, y Norma Foral del IRPF de Álava 33/2013, de 27 de noviembre.

43 POZUELO ANTONI, F., «Pactos sucesorios: su fiscalidad», en *Actas de los XXIX Encuentros...*, cit., p. 89.

44 Así lo resuelve la DGT en diversas contestaciones a consultas: V4733-2016, V3195-2017, V2387-2018 y V2436-2018. Por lo que se refiere al País Vasco, como hemos visto, la exención del 41.2 b) incluye a los títulos sucesorios con eficacia de presente, quedando fuera, por lo tanto, aquellos pactos con efectos de presente que no constituyen propiamente un título sucesorio, sino que se asimilan a las donaciones. En general, se estiman títulos sucesorios cuando la transmisión de bienes en vida de los contratantes forma parte de una ordenación completa (o más amplia) de la sucesión por parte del instituyente (véase nota 34).

45 Advuértase además que, si no hubiera ganancia, sino pérdida patrimonial, porque el valor de adquisición originario hubiera sido superior al valor de transmisión en el momento del heredamiento, la consecuencia sería la imposibilidad de computar dicha pérdida patrimonial a efectos del IRPF (art. 33.5 c. LIRPF), como acertadamente recuerda RIBES (cit. p. 18).

ción del gravamen de la plusvalía en el IRPF del transmitente, significaba un efecto llamada para utilizarlos en detrimento de otras fórmulas.⁴⁶

4.2.2. La reforma del artículo 36 LIRPF por la Ley 11/21. La subrogación del adquirente en el valor de adquisición correspondiente al instituyente

Si nos remontamos un par de legislaturas, el Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude ya había previsto una modificación en la regulación en el IRPF de las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente (2018), de manera que el adquirente de un bien a través del pacto sucesorio se subrogase en el valor y fecha de adquisición que tenía dicho bien en el patrimonio del instituyente, siempre que el mismo se transmita antes del fallecimiento de este último. La Memoria elaborada por la DGT y sometida a información pública en octubre de 2018 se refería a este asunto, calificando como abusivas determinadas operaciones que se estaban produciendo con relativa frecuencia consistentes en celebrar pactos sucesorios con efectos de presente para adquirir una serie de bienes, cuya plusvalía no se grava en el IRPF, para después ser transmitidos o enajenados de nuevo en fecha próxima, de forma que el beneficiario del pacto tampoco tributaba apenas por ganancia patrimonial en el IRPF, toda vez que el valor de adquisición del bien enajenado era el atribuido en el momento de la suscripción del contrato.⁴⁷

Aunque finalmente ese Anteproyecto decayó, tomó nuevo impulso a través de un nuevo Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (BOCG de 23 de octubre de 2020), que modificaba el artículo 36 LIRPF. En su virtud «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» (es decir, cuando fuera inferior al valor determinado conforme a las reglas del ISD en el momento de la adquisición de los bienes).

46 Solo en Galicia en diez años se multiplicaron por cinco el número de pactos suscritos, pasando de poco más de 3.800 en 2007 a cerca de 16.500 en 2017 (vid. VAQUERO GARCÍA, A., «Implicaciones de los pactos sucesorios sobre el ISD: el caso de Galicia», en *Crónica Tributaria*, nº 171, 2019, p. 214). Aunque ha sido Galicia la CCAA donde más se ha utilizado esta figura, también en Cataluña y Baleares había experimentado un auge importante.

47 Así, decía específicamente la Memoria (p. 22): *se ha detectado un mayor número de operaciones en las que, una vez recibidos los bienes a través del pacto sucesorio, son enajenados por los nuevos propietarios, lo que, en su conjunto, produce una importante «desimposición» de la operación frente a la tributación que hubiera resultado de la enajenación directa por el titular original. En consecuencia, para evitar tales operaciones abusivas, se modifica la LIRPF con la finalidad de que el nuevo adquirente se subrogue en el valor y fecha de adquisición del bien que tenía en el titular original. Ahora bien, esta medida solo resulta aplicable cuando la enajenación por el nuevo propietario se produzca antes del fallecimiento del titular original.* El Consejo de Estado, por su parte, señaló en su informe que esta norma daba una respuesta proporcionada a la situación que pretende evitar.

Con esta medida, a diferencia de lo que veía ocurriendo, el beneficiario no actualiza en su patrimonio el valor de los bienes conforme al valor que tengan en el momento de la celebración del pacto (y de la transmisión de los bienes), sino que aquellos pasan a tener los valores de adquisición correspondientes al instante en el que se incorporaron al patrimonio del instituyente (transmitente), lo que afectará decisivamente en el cálculo de la ganancia o pérdida que tenga lugar en el IRPF en futuras transmisiones.⁴⁸ Es decir, se reduce la ventaja fiscal que hasta entonces tenían los beneficiarios de estos pactos.

Esta medida se enmarca, como otras que veremos más adelante, en la creación de un estatus particular para este tipo de adquisiciones por causa de muerte en las que, a pesar de su naturaleza *mortis causa*, no derivan del fallecimiento de una persona, sino que anticipan sus efectos.

Enseguida llegaron las críticas al Proyecto y no solo desde asesores o abogados y, en general, de los profesionales involucrados en este tipo de operaciones de planificación fiscal, sino incluso desde algunos gobiernos autonómicos y partidos políticos regionales que lo consideraron un ataque a sus instituciones propias.

A modo de resumen, los argumentos principales serían los siguientes:

- Vulneración de la competencia normativa de las CCAA en materia de tributos cedidos, en especial el ISD.
- Vulneración del artículo 6.4 LIRPF, ya que la renta puesta de manifiesto en la transmisión habrá tributado previamente en el ISD (doble imposición).
- Necesidad de una norma transitoria para evitar que la reforma acabe afectando a las transmisiones que ya hayan tributado en el ISD (principio de seguridad jurídica).
- Como alternativa a la supresión, se proponía que, al menos, los efectos de la nueva medida se limitasen en el tiempo, afectando únicamente a las transmisiones que el beneficiario pudiera efectuar en favor de terceros durante los cuatro años siguientes a la adquisición a través de pacto sucesorio.⁴⁹

Enseguida abordaremos con más detalle estas cuestiones, pero nos quedamos ahora en esta última propuesta, pues fue la que finalmente cristalizó en el

48 Como reza la exposición de motivos del Proyecto, con esta reforma se impide que se produzca una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido, lo que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original.

49 En este sentido se manifestaron los profesionales de la AEDAF, «Documento completo de propuesta de enmiendas al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016», 16 de noviembre de 2020, p. 37. Véase también sobre este particular MALVÁREZ PASCUAL, L., «Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I)», en *Revista Quincena Fiscal* nº 3/2021, p. 5 (versión *online*).

texto definitivo. Como señalaba MALVÁREZ PASCUAL, para evitar las situaciones abusivas que constituyen el objetivo de la reforma, era suficiente con una medida menos gravosa, estableciendo un plazo mínimo de tiempo entre la formalización del pacto y la venta al tercero. Transcurrido dicho plazo, se aplicarían los valores actualizados, pues con esta norma se evitaría que el pacto sucesorio sea utilizado con una finalidad elusoria inmediata.⁵⁰

Sea como fuere, en el Congreso se rechazaron las enmiendas presentadas al Proyecto, que pasó al Senado con el aval del Consejo de Estado (Dictamen del Consejo de Estado n.º 279/2020, de 15 de julio de 2020). Y es en la Cámara Alta, ante la insistencia de algunas CCAA, donde finalmente se acepta una enmienda (propuesta por el propio partido de Gobierno) que circunscribe la medida a un lapso temporal concreto, limitando así su campo de acción.

Finalmente, el texto que se incorpora al artículo 36 de la LIRPF queda como sigue:

«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 transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, 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.»

Por otro lado, se aclara que la nueva redacción únicamente *se aplicará a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de la reforma* (Disposición transitoria primera, apartado 4, de la Ley 11/2021, de 9 de julio)⁵¹

La reforma legal, como se desprende de la exposición de motivos, pretende justificarse como una cláusula anti abuso. De hecho, ya existía algo similar en la normativa foral vasca y en este caso además sin límite temporal alguno en la subrogación.⁵²

En definitiva, a tenor de esta modificación operada en el artículo 36 LIRPF, resultará que si se adquiere tras la muerte del causante, ya sea por una sucesión ordenada por testamento o intestada o sea como consecuencia de pacto suce-

50 MALVÁREZ PASCUAL, L., «Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I)», cit., p. 5 (versión *online*). En parecido sentido, señala GARCÍA NOVOA, si media un corto lapso de tiempo entre la adquisición del bien por pacto de mejora y su ulterior transmisión a un tercero, se podría inferir que tal pacto no tuvo más finalidad que la mera actualización del valor del bien («El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude y los pactos sucesorios en Galicia», cit.).

51 Como había advertido acertadamente MALVÁREZ PASCUAL, la redacción del Proyecto no solo se refería a los pactos sucesorios que se hubieran formalizado tras su entrada en vigor, sino que la medida se aplicaba igualmente a los pactos que se hubieran suscrito con anterioridad, lo que podría haber dado lugar a un efecto retroactivo que debía corregirse en la tramitación parlamentaria (Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal I», cit., p. 6).

52 En efecto, según dispone el artículo 46 de la Norma foral de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre del IRPF, «en las adquisiciones lucrativas por título sucesorio con eficacia de presente a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 41 de esta Norma Foral, se tomará como valor de adquisición de

sorio, se aplica la exención de las ganancias generadas en el transmitente causante (plusvalía del muerto) y el valor de adquisición de los bienes en el patrimonio del causahabiente será en todo caso el que se determine según las reglas del ISD en el momento de dicha adquisición (muerte del causante). Mientras que, si se tratase de un pacto sucesorio con efectos de presente, el valor de adquisición en el patrimonio del causahabiente debe entenderse, en principio, actualizado conforme a la regla general antes descrita, atendiendo al valor de los bienes en el momento de la adquisición (suscripción del pacto), salvo en aquellos casos en el que el adquirente proceda a su vez a la enajenación de dichos bienes antes del plazo de cinco años señalado en la norma (desde la celebración del pacto o del fallecimiento del causante, si fuera anterior), en cuyo caso el valor de adquisición a los efectos del IRPF no será el actualizado, sino que procederá la subrogación en el valor de adquisición que tuvieran los bienes cuando se incorporaron al patrimonio del instituyente (siempre que este resultase inferior al valor actualizado).⁵³

Con todo, como indica RIBES, con carácter general, la utilización de este mecanismo seguirá siendo más ventajosa que las donaciones, ya que, a diferencia de estas, el instituyente no tendrá que tributar por la eventual ganancia patrimonial en el IRPF (art. 33.3.b. LIRPF). Por su parte, en el caso de transmisiones de negocios profesionales, empresas familiares o participaciones, la comparativa presenta alguna especialidad. Si se realiza mediante una donación, está exenta la plusvalía para el donante (art. 33.3.c. LIRPF), pero el donatario se subroga en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes (art. 36 LIRPF), mientras que, si se hace a través de un pacto sucesorio de presente, estaría igualmente exenta la plusvalía para el transmitente (art. 33.3.b. LIRPF), y la subrogación solo tendrá lugar en caso de nueva transmisión antes del plazo de cinco años (en el resto se actualiza el valor a la fecha del pacto).⁵⁴

La doctrina se ha mostrado crítica por esa presunción generalizada de conducta fraudulenta que pretende justificar una medida de esta naturaleza, toda vez que el ordenamiento tributario cuenta ya con sus propios mecanismos en la propia LGT para tratar de combatirlas, como el principio de calificación (art. 13

los bienes a efectos de futuras transmisiones el que tuvieran en el momento de la entrega de los bienes por parte del donante al donatario, excepto que el donatario transmita los mismos bienes antes de que se produzca el fallecimiento del donante, en cuyo caso el donatario se subrogará, respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes, en la posición del donante, conservando los que tuviera éste con anterioridad al pacto sucesorio con eficacia de presente». Por otra parte, en los casos de sucesión de empresa por actos *inter vivos*, «el donatario se subrogará, respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes, en la posición del donante.» El mismo texto lo encontramos en las normas forales equivalentes en Álava y en Guipúzcoa.

53 Como resuelve la DGT en la consulta V0771-2022, de 11 de abril, de no resultar aplicable la norma de subrogación recogida en el segundo párrafo del artículo 36 LIRPF –por no cumplirse los términos para su operatividad–, el valor de adquisición a tener en cuenta será el resultante de las normas del ISD cuando se efectuó la transmisión mediante pacto sucesorio. Por otra parte, advierte la consulta, si tuviera lugar la subrogación del beneficiario, ésta se concretará tanto en el valor como en la fecha de adquisición, por lo que, si esta fecha fuera anterior a 31 de diciembre de 1994, resultará de aplicación el régimen transitorio establecido en la disposición transitoria novena de la Ley 35/2006 (coeficientes de reducción).

54 RIBES RIBES, A., cit., p. 27.

LGT) y la declaración de conflicto o simulación (arts. 15 y 16 LGT).⁵⁵ En este caso, sin embargo, el legislador no da opción al beneficiario del pacto y adquirente de los bienes. Si los transmite a su vez en ese plazo de cinco años, procederá *iuris et de iure* la subrogación en el valor de adquisición «original». Una situación que ya no se dará, también por mandato legal, si el lapso temporal en esa nueva enajenación es superior a esos cinco años desde que tuvo lugar la transmisión de los bienes por efecto del pacto de presente.

Por otra parte, como sostiene GARCÍA NOVOA, esta regla no es habitual en las normas tributarias, que suelen aceptar actualizaciones del valor de bienes y derechos cuando se produce el efecto traslativo de dominio de los mismos, mientras que cuando la ley dispone una subrogación de este tipo (pensemos en el régimen de diferimiento en las operaciones de reestructuración) lo prevé para salvaguardar la neutralidad.⁵⁶

Y es que, a diferencia de lo que ocurre con las reglas de acumulación, donde, como tendremos ocasión de comentar, la reforma confiere a los pactos sucesorios con efectos de presente el mismo tratamiento que a las donaciones, de acuerdo con la equiparación de sus efectos, con esta medida, lejos de unificar, se discrimina en función de que la adquisición a título sucesorio derive o no del fallecimiento del causante (instituyente).⁵⁷

En todo caso, la contestación a la reforma no se quedó en el ámbito de los profesionales o de la doctrina tributaria, sino que la Xunta de Galicia interpuso contra ella un recurso de inconstitucionalidad⁵⁸, resuelto a través de la STC 62/2023, de 24 de mayo de 2023, lo que nos permitirá ahora volver con más detalle sobre algunos de los argumentos que hemos apuntado anteriormente. La Sentencia confirma la constitucionalidad de las medidas aprobadas, aunque con dos votos particulares discrepantes del fallo.

En primer lugar, compartimos la opinión de algunos autores en el sentido de que la modificación no puede considerarse como una invasión en el ámbito de las competencias de las CCAA en materia de tributos cedidos, pues se enmarca

55 Véase en este sentido RIBES RIBES, para quien la medida propuesta dispensa de toda prueba a la Administración y convierte por disposición legal un negocio jurídico perfectamente válido en un fraude tributario, sin que el contribuyente pueda enervar dicha ficción. Y ello porque, al presumir tal comportamiento elusivo, se crea no ya una presunción *iuris et de iure* (que exigiría una relación de causalidad entre el hecho base -pacto sucesorio- y el hecho consecuencia -transmisión fraudulenta a un tercero-, que obviamente no existe), sino una auténtica ficción legal que desconoce el fundamento y la finalidad de los pactos sucesorios, así como su naturaleza de anticipo a la herencia, vaciando de sentido esta institución («Pactos sucesorios: ¿ilegalidad o abuso? ...», cit., pp. 34-35. Por su parte, subraya MALVÁREZ PASCUAL que la reforma parte de una presunción de fraude sin que tan siquiera se permita la prueba de la inexistencia de dicha circunstancia (cit., p. 5). En la misma línea, el recurso de inconstitucionalidad presentado por la Xunta de Galicia contra la reforma insiste en que se convierte a todos los adquirentes de pactos sucesorios con entrega de presente en defraudadores por el solo hecho de vender el bien adquirido en ese período temporal (y no a los que lo venden después).

56 GARCÍA NOVOA, C., «El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude y los pactos sucesorios en Galicia», en *Taxlandia: blog fiscal y de opinión tributaria*, 2021.

57 Para RIBES RIBES se ataca así la esencia del pacto sucesorio como negocio jurídico *mortis causa*, al dictaminar la pérdida de la actualización de valor que, de mantenerse tal caracterización, se llevaría a cabo a través del ISD (cit., p. 32).

58 Recurso de inconstitucionalidad 2545-2022, interpuesto por la Xunta de Galicia en relación con varios preceptos de la Ley 11/2021, de 9 de julio.

en un asunto, el de las ganancias o pérdidas patrimoniales en el IRPF, que claramente corresponde al legislador estatal.⁵⁹ Hay que reconocer, por otra parte, que la Xunta en ningún momento alegó en el recurso que se invadieran sus competencias en ese sentido.

El primero de los motivos de inconstitucionalidad tiene que ver con la vulneración del artículo 31 CE en relación con el principio de capacidad económica, toda vez que el adquirente (heredero en vida) va a tributar por una ganancia patrimonial ajena (la generada por el causante instituyente). Asimismo, según esta alegación, la riqueza (ganancia) se gravaría doblemente en el beneficiario del pacto sucesorio, pues quedaría sometida a tributación por el ISD y por el IRPF, fracturándose la regla prevista en el art. 6.4 LIRPF, conforme a la cual no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al impuesto sobre sucesiones y donaciones.⁶⁰

La Sentencia, en cambio, descarta que tenga lugar esa doble imposición (fundamento jurídico cuarto). El ISD somete a tributación la adquisición del bien por el causahabiente, mientras que el IRPF grava la ganancia patrimonial generada con la posterior transmisión del mismo, lo que revela, a su parecer, que nos hallamos ante diferentes manifestaciones de capacidad económica. En este sentido, la norma impugnada no hace sino aplicar a los contratos o pactos sucesorios incluidos en ella un régimen análogo al de las donaciones, en las que cabe distinguir las capacidades económicas señaladas. Por otro lado, en cuanto a la regla de la subrogación en el valor de adquisición, es una regla que ya existe en supuestos afines y en otros, como el caso de la sucesión de empresas familiares por actos inter vivos (art. 20.6 LISD) o en las transmisiones en virtud de fusiones y otras operaciones de reestructuración en el impuesto sobre sociedades.

En segundo lugar, para la Xunta de Galicia el precepto impugnado también vulneraría el principio de igualdad (arts. 31.1 y 14 CE) porque, si el pacto sucesorio es una transmisión lucrativa por causa de muerte, carece de razón que genere una ganancia patrimonial a efectos del IRPF, cuando las que se producen con ocasión del fallecimiento no las generan, dando lugar así a una discriminación injustificada.⁶¹

Respecto a esa supuesta desigualdad de trato entre las transmisiones por contrato o pacto sucesorio y el resto de transmisiones por causa de muerte, entiende el Tribunal Constitucional que no estamos ante situaciones comparables, que es la premisa de partida de todo juicio de igualdad. En este sentido, dice, la transmisión mediante contrato o pacto sucesorio se distingue de la sucesión *mortis causa* típica en que aquella, como las donaciones, tiene efectos

59 Véase RIBES RIBES, A., cit., p. 32 y GARCÍA NOVOA, C, «El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude...», cit.

60 Ciertamente es, como advierte MALVÁREZ PASCUAL, que en muchos casos puede que no se haya tributado de manera efectiva en el ISD, por la aplicación de las reducciones y bonificaciones que las normas de las distintas CCAA hayan establecido. Ahora bien, no siempre será así, de tal forma que cuando el adquirente haya satisfecho el ISD por la adquisición, deberá tributar por segunda vez si vende los bienes adquiridos mediante el pacto sucesorio antes de que haya fallecido el causante, al conservar los valores de adquisición antiguos a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial (cit., p. 5).

61 En la misma línea, MALVÁREZ PASCUAL, L., Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I), cit., p. 6.

en el presente. Por tanto, no son situaciones comparables y su tratamiento diferenciado no vulnera el principio de igualdad del artículo 31.1 CE en conexión con el artículo 14 CE (FJ 5º).

Finalmente, la Xunta considera que el apartado 4 de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021 podría vulnerar el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE, en tanto establece la aplicación de la nueva regla a las *transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor la Ley* que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente. Se entiende de ese modo que el causahabiente tributaría en el IRPF por una transmisión cuya fiscalidad estaba ya «cerrada» desde el ejercicio en que se formalizó el pacto sucesorio.

El Tribunal, por su parte, rechaza que la medida tenga efecto retroactivo alguno (FJ 6º). Pretender que debiera aplicarse el régimen vigente en el momento de suscribir el pacto sería lo mismo que establecer que las ganancias patrimoniales en el IRPF han de tributar según el régimen vigente en el momento en que se adquirieron los bienes y no el que estuviera en vigor en el momento en que se enajenan y se genera la renta, máxime cuando, además, la norma ha tenido la cautela de no aplicar la nueva regla a las transmisiones que, aun dentro del periodo impositivo de 2021, se hubieran realizado antes del 11 de julio de ese año (fecha de entrada en vigor de la Ley 11/2021).

No obstante, como apuntábamos más arriba, la Sentencia cuenta con dos votos particulares que apuestan por la inconstitucionalidad del precepto impugnado. En esencia, partiendo de la naturaleza de esta clase de pactos como disposiciones *mortis causa* con eficacia anticipada (de presente), ya que así los ha calificado el propio legislador tributario, entienden que las consecuencias fiscales asociadas a los mismos deben ser las propias de este tipo de transmisiones, so pena, dicen, de quebrar la lógica jurídica y el principio de unidad del ordenamiento jurídico. En su opinión, el resultado del juego de las ficciones creadas por la norma es claramente contrario a la Constitución, pues no solo trata de forma dispar a los causahabientes de una herencia en contra del principio de igualdad ante la ley (arts. 14 y 31.1 CE), sino que les somete a tributación recurriendo al gravamen de rentas inexistentes, en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE).

En realidad, según esta argumentación, el problema no estaría en que el legislador tributario atribuya a los pactos sucesorios de presente las consecuencias fiscales de las transmisiones *inter vivos*, pues esta sería una opción válida, sino que artificialmente se justifique que una misma transmisión pueda desplegar las consecuencias fiscales propias de negocios jurídicos diferentes (sucesiones y donaciones), por la sola circunstancia de que el bien no se mantenga en el patrimonio del causahabiente durante un determinado período temporal.⁶²

A nuestro parecer, más allá de la falta de coherencia interna en la decisión adoptada por el ordenamiento tributario o de que el problema, si lo había, se

62 Resaltan los discrepantes una circunstancia que les parece particularmente grave respecto al trato que reciben los adquirentes de este tipo de pactos: son *causahabientes* a efectos del ISD, pero

solucione con el señalamiento de un plazo, no entendemos, sin embargo, que la reforma se encuentre viciada de inconstitucionalidad, por lo que compartimos, esencialmente, muchos de los razonamientos esgrimidos en la Sentencia, tanto en relación con la ausencia de doble imposición, como respecto a la pretendida vulneración del principio de igualdad.

Por lo demás, esta diferenciación que se produce en el seno del IRPF para singularizar el tratamiento de los pactos sucesorios con efectos de presente respecto del resto de las transmisiones gratuitas *mortis causa*, forma parte de una tendencia, como ya apuntábamos, en las que va a participar también la DGT estatal y algunas CCAA, en orden a considerarlas como una especialidad dentro de aquellas. Y ello en atención a que, en puridad, admitiendo su naturaleza como negocio *sui generis* que tiene naturaleza *mortis causa*, no trae causa propiamente en el fallecimiento de una persona.

De ello nos ocupamos asimismo en el siguiente epígrafe de este trabajo.

4.3. La aplicación a los pactos sucesorios con efectos de presente de las reducciones y bonificaciones reguladas en la LISD y en las correspondientes leyes autonómicas para las adquisiciones *mortis causa*. En particular, las relativas a la transmisión de empresas familiares

Ya hemos advertido que la LISD no se refería a los pactos sucesorios más allá del artículo 24, precisamente, para determinar el momento del devengo en el caso de los contratos sucesorios con efectos en vida del causante, siendo el artículo 11 RISD el que incluye a todos los pactos sucesorios, sin ninguna otra especificación, entre los títulos sucesorios.

También se ha señalado en páginas precedentes que, tanto las direcciones generales de tributos (estatal y regionales), como el TEAC o el Tribunal Supremo, han sido diáfanos en la calificación de las adquisiciones de bienes y derechos a través de pactos o contratos sucesorios, tengan o no efectos de presente: se trata en cualquier caso de títulos sucesorios. Consecuentemente, deberían tener en el seno del ISD el tratamiento que este impuesto atribuye a las adquisiciones *mortis causa*, salvo las excepciones expresamente reguladas en normas civiles o tributarias propias, como ocurre en Cataluña y en el País Vasco con algunos pactos de presente.

donatarios a efectos del IRPF, y no por una ganancia patrimonial propia (la generada desde la adquisición por el pacto sucesorio hasta su posterior transmisión) sino por una ajena (la provocada entre la adquisición y transmisión del bien por el adquirente). Así, por un lado, consideran discriminatorio el trato que reciben respecto de las restantes adquisiciones *mortis causa*, las cuales tienen la obligación legal de actualización de los valores de los bienes adquiridos y, por otro, se dispensa un tratamiento indiscriminado a todos los beneficiarios de los contratos o pactos sucesorios con independencia de que los hubiesen usado como un instrumento de planificación fiscal abusiva o simplemente como un medio de ordenación en vida de las herencias. Consecuentemente, en su opinión, la previsión impugnada impide apreciar «la concurrencia de nítidas y cualificadas exigencias de interés general» que justifiquen el trato dispar, lo que no solo contradice el principio de igualdad ante la ley del art. 14 CE (SSTC 159/1997, FJ 3, y 20/2022, FJ 2), sino que vulnera también el principio de seguridad jurídica.

Está claro, igualmente, que ese tratamiento ventajoso es el que ha favorecido el crecimiento de este tipo de pactos, en tanto suponen una especie de adelanto de la adquisición hereditaria que se produce en vida del instituyente, pero sin que por ello pierdan su naturaleza *mortis causa*. Una fórmula para anticipar la herencia entre parientes más cercanos y con un bajo coste fiscal, con el añadido de que en las CCAA sin Derecho civil propio no es posible acudir a ella.

Con relación al IIVTNU, la adaptación de las normas que establecen beneficios fiscales a estos casos de sucesión paccionada no parece plantear muchos problemas. En virtud de lo dispuesto en el artículo 108.4 TRLRHL, «*las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes*», lo que daría cabida a que las bonificaciones que se regulen en este sentido se apliquen igualmente a todos los pactos sucesorios, sean o no de presente.⁶³

Sin embargo, el panorama no resulta tan despejado respecto al ISD a la hora de adaptar las medidas previstas para las adquisiciones *mortis causa* en la normativa estatal y autonómica (bonificaciones, reducciones...), pues es preciso aplicarlas a unos supuestos en los que no ha tenido lugar la muerte del instituyente⁶⁴. Como enseguida se verá, en unos casos la LISD se refiere al parentesco del causahabiente respecto del «causante», pero en otros se refiere al parentesco que han de tener los causahabientes respecto de la «persona fallecida», como ocurre en el caso de la reducción por adquisición de empresas familiares o de vivienda habitual.

Veamos, a este respecto, el caso de Aragón.

En esta Comunidad Autónoma, la Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al ISD, disminuyó sustancialmente la carga tributaria de los parientes más próximos del causante con relación al régimen hasta entonces vigente. Así, se regula una reducción generalista, para el cónyuge, los ascendientes y descendientes del fallecido, que alcanza el 100 por 100 de la base imponible

63 En general, la doctrina que se ha ocupado de esta cuestión considera que dichos beneficios son aplicables a este tipo de pactos, como se desprende asimismo de la consulta de la DGT V2397-2016 (RIBES RIBES, A., cit., pp. 25-26, ARTAMENDI GUTIÉRREZ, A., cit., p. 70, QUERO CHAMORRO, B. y AGUILLELLA MEDIANO, J., cit., p. 195, VAQUERO GARCÍA, A., cit., pp. 213-214). No obstante, advierte RIBES, al tratarse de una bonificación potestativa que puede regularse por la entidad local, cabría la posibilidad de restringir el ámbito de aplicación, excluyendo a esta clase de pactos.

64 Señala a este respecto GARCÍA NOVOA que aplicar disposiciones fiscales pensadas para transmisiones en las que media la muerte de una persona a un negocio donde no se requiere que tal fallecimiento concorra provoca necesariamente desajustes («El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude...», cit.). En el mismo sentido, para MERINO JARA la falta de regulación expresa de los pactos sucesorios en la normativa fiscal sucesoria o en el IRPF se ha debido a la creencia errónea de que era suficiente dar por supuesta su equiparación, a efectos tributarios, con las adquisiciones de bienes y derechos por herencia o legado, pero la realidad ha demostrado que esa falta de regulación lejos de solucionar problemas los ha amplificado («Los pactos sucesorios en las Comunidades Autónomas de régimen común, aspectos fiscales», en *Revista JADO. Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, nº 27, 2015-2016, p. 551).

correspondiente a su adquisición *mortis causa*, incluida la relativa a pólizas de seguros de vida, de hasta 500.000 euros.⁶⁵

Pues bien, la Exposición de Motivos de la Ley 10/18 contiene un párrafo del siguiente tenor:

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

Publicada la citada Ley en el Boletín Oficial de Aragón, pero antes de su entrada en vigor, la DGT aragonesa publica la contestación a la consulta vinculante 4/2018, de 18 de octubre, que tiene que ver con la aplicación de los beneficios fiscales establecidos por la CCAA para las adquisiciones *mortis causa* a los pactos sucesorios con efectos de presente.

La doctrina administrativa allí expresada viene a considerar que existe un principio informador en la normativa sucesoria, ahora recogido de manera explícita en la citada Exposición de Motivos, por el cual los beneficios fiscales son mayores en el ámbito de las transmisiones *mortis causa* que en las realizadas *inter vivos*, precisamente como consecuencia de que existe un fallecimiento y no por la mera calificación jurídica como institución sucesoria. Ello justifica una diferenciación de trato fiscal entre los pactos sucesorios con efectos de presente y el resto de las adquisiciones *mortis causa*, donde la adquisición tiene lugar tras el fallecimiento del causante.

Reproducimos a continuación, por su interés, los argumentos empleados por la Administración regional:

«Se trata de negocios jurídicos singulares en los que el desplazamiento patrimonial se produce en vida del disponente, una excepcionalidad que no está contemplada en la delimitación del hecho imponible del ISD, pero tampoco en la mayor parte de los elementos de liquidación del impuesto, que están diseñados sobre la base de identificar adquisición mortis causa con efectos post mortem.» Ello obliga a interpretar cada elemento de la liquidación de estos pactos

65 Se trata de una reducción lineal, es decir, sumadas todas las posibles reducciones a las que tenga derecho el contribuyente (estatales y autonómicas), excluida la relativa a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, no se podrán superar los 500.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción hasta ese límite. Por su parte, si en los cinco años anteriores al fallecimiento del causante, el contribuyente se hubiera practicado otros beneficios fiscales en el ISD por haber recibido donaciones del causante, ya sean reducciones de la base imponible o bonificaciones en la cuota, se tendrán en consideración a los efectos de minorar el límite anterior. Al margen de todo lo anterior, la reforma mejora algunas de las reducciones estatales y establece una bonificación en la cuota respecto de la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante por parte del cónyuge, ascendientes o descendientes, sometida a ciertos límites y condiciones (art. 131.5 del Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos).

conforme a su verdadero sentido. Aplicar las normas relativas a las adquisiciones mortis causa sin dar relevancia a la circunstancia de que exista o no fallecimiento, ni resulta de la normativa, ni parece presentar la lógica suficiente.»

En la cuestión planteada se trataba de una sucesión empresarial realizada a través de un pacto de presente. La DGT regional considera que resultan de aplicación los beneficios de los artículos 132. 2 y 3 del Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos (donaciones) en lugar del regulado por el artículo 131.3 TR (sucesiones). Se acude para ello, dice, *a la literalidad de las normas y a su finalidad, dado que para la ley aragonesa no es irrelevante si la adquisición tiene lugar antes o después del fallecimiento*. Asimismo, se aprovecha para anunciar el cambio de criterio expresado en una consulta anterior, la consulta 2/2012, lo que supone *rechazar la aplicación a este tipo de pactos sucesorios de la reducción por parentesco establecida en el 131.5 TR*. Es decir, la reducción generalista de 500.000 euros a la que nos hemos referido anteriormente, vinculada a los parientes más próximos del causante, no resultará aplicable a los adquirentes de bienes y derechos en virtud de un pacto sucesorio de presente.

Por lo que hace referencia a la aplicación de otros beneficios fiscales, singularmente a la reducción en los casos de transmisión mortis causa de empresas familiares, ya sea individual o en forma societaria, y que en Aragón tiene el carácter de reducción propia, llegando al 99 %, la consulta niega asimismo su aplicación a los pactos con efectos de presente, por el mismo hilo argumental al que se hace alusión, invocando de nuevo el preámbulo de la Exposición de Motivos de la Ley 10/18 y entendiendo que la principal razón por la que los beneficios fiscales son mayores en las adquisiciones *mortis causa* respecto de las que tienen lugar *inter vivos* no se produce por la calificación jurídica de una institución como sucesoria, sino por el hecho de si ya ha habido o no un fallecimiento.

En este sentido, dice la consulta, el artículo 20.2 c) LISD que regula la versión estatal de esta reducción se refiere a la «persona fallecida», mientras que el artículo 20.6 LISD regula la reducción relativa a los casos de transmisiones *inter vivos* de empresas familiares. Una interpretación literal, por lo tanto, en la que pusiera en valor la existencia del fallecimiento como principal distinción conduce a pensar que en el caso del pacto de presente corresponde aplicar el artículo 20.6 LISD en lugar del 20.2 c) LISD. Más aún, a juicio del órgano directivo, analizando el sentido y finalidad de ambos beneficios, mientras el artículo 20.2 c) gira sobre una circunstancia inevitable como es el fallecimiento y trata de aliviar el coste fiscal de la transmisión, la exigencia en el artículo 20.6 LISD de que el donante deje de ejercer las funciones que tuviera en la empresa, conduce necesariamente a explicar este beneficio como una ayuda fiscal al relevo generacional. Sobre este planteamiento, concluye, al pacto sucesorio de presente sobre bienes empresariales les resultan aplicables, de acuerdo con el sentido y la finalidad de la norma, los beneficios establecidos en los artículos 132.1 o 132.3 TR (donaciones) y no los del artículo 131.3 TR (sucesiones).⁶⁶

Esta nueva interpretación no solo contradice el criterio anterior mantenido por la propia Administración regional, sino también el que había establecido hasta entonces la DGT del Ministerio de Hacienda. Así, en la contestación a la consulta V2233-2012 sobre un caso de transmisión de inmuebles a través de un pacto sucesorio aragonés de presente, se considera una adquisición *mortis causa* de las previstas en el artículo 3.1.a) LISD y procede la aplicación de la reducción por parentesco regulada en el artículo 20.2.a) LISD. Es más, se añade expresamente que, en tanto se cumplan los requisitos regulados en el Decreto Legislativo 1/2005 que aprueba el Texto refundido de las disposiciones en materia de tributos cedidos de la CCAA de Aragón, también resultará aplicable la reducción del artículo 131-5 de dicha norma, «dado que se trata de un reducción propia autonómica para supuestos de adquisiciones *mortis causa*». ⁶⁷

La singularidad de esta interpretación por parte de la administración tributaria aragonesa presenta además otro importante matiz que también ha destacado la doctrina. ⁶⁸ En la medida en que los beneficios fiscales regulados por la norma autonómica para la sucesión de empresas familiares se concretan en una reducción propia, alternativa e incompatible con los regulados en la normativa estatal, los contribuyentes podían optar por la aplicación de ésta última en detrimento de aquella. Las diferencias esenciales, además de la relajación de algunos requisitos, es que la norma aragonesa es más generosa en el importe de la reducción, alcanzando el 99 % en lugar del 95 % estatal. Pero esta alternativa supondría, en principio, escapar del ámbito de aplicación del criterio establecido por la administración regional para seguir el de la DGT estatal, que es a quien compete la interpretación de las normas estatales en este tributo. ⁶⁹

Sea como fuere, ese criterio regional no encontraba reflejo ni en la DGT estatal ni en el seno de otras CCAA con pactos sucesorios similares.

Sin embargo, siguiendo esta tendencia, aunque con distinta conclusión de la alcanzada en Aragón, la DGT estatal va a dar un giro importante en relación con el criterio que había venido manteniendo. Así, en la respuesta a tres consultas relativas a pacto sucesorios con efectos de presente (el denominado finiquito

66 En opinión de RIBES RIBES, la DGT aragonesa olvida que la naturaleza *mortis causa* de los pactos sucesorios no solo deriva de su condición civil, sino que también la normativa reguladora del ISD atribuye a estos pactos, de manera expresa, idéntica naturaleza («Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tratamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa», cit., p. 21).

67 Muy crítico con esta asunción de competencias por parte de la DGT estatal POZUELO ANTONI, en tanto la interpretación administrativa sobre la aplicación de una norma aragonesa corresponde en exclusiva al órgano autonómico aragonés equivalente, y, por lo tanto, la DGT debía haberse abstenido en ese asunto, como ha hecho en otras ocasiones (V996-2019), acudiendo al artículo 55.2. a) de la Ley 22/2009, de 18 diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las CCAA de Régimen Común («Pactos sucesorios: su fiscalidad», cit, p. 95).

68 QUERO CHAMORRO, B., y AGUILLELLA MEDIANO, J., «La fiscalidad del pacto sucesorio de institución de presente», cit., p. 197 y RIBES RIBES A., cit, p. 22.

69 Como destaca RIBES RIBES, se produce así la paradoja de tener que utilizar una institución civil aragonesa (el pacto sucesorio de presente), pero en combinación necesaria con la normativa tributaria estatal, para poder mantener el beneficio fiscal aplicable a la transmisión de empresa familiar («Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso?», cit, p. 22).

de legítima regulado en el Derecho civil balear), V1788-2020, V1790-2020 y V1792-2020 de 5 de junio, sienta la nueva doctrina siguiente:

- Los pactos sucesorios de presente siguen considerándose títulos sucesorios y mantienen su naturaleza *mortis causa*.
- Ello implica (en principio) la aplicación de las disposiciones previstas en la LISD y en las normas autonómicas para las adquisiciones *mortis causa*, incluida la relativa a las transmisiones de empresas familiares y de participaciones (art. 20.2.c. LISD).
- De acuerdo con ello, dado que el artículo 20.2 c) LISD exige para su aplicación que tenga lugar el fallecimiento del causante (o del instituyente), no resultará de aplicación a los denominados pactos sucesorios con efectos de presente.
- En su lugar, tampoco cabría aplicar los requisitos previstos para las donaciones de empresas familiares, los del artículo 20.6 LISD, ya que sería una analogía vedada por la LGT.

Esta argumentación rompe con el criterio administrativo anterior, repetido en distintos pronunciamientos, (V1731-2008, V1926-2013, V2948-2014, V2397-2016, V2235-2019, entre otras) donde resultaban de aplicación los beneficios fiscales establecidos para las sucesiones aunque el instituyente no hubiera fallecido, incluidos los referidos a la transmisión de empresas familiares o de participaciones.⁷⁰ Un cambio de criterio, confirmado posteriormente en la contestación a la consulta V1132-2021, de 28 de abril.⁷¹

No resulta muy convincente, a mi parecer, ese recurso a la literalidad de la norma para llegar a dicha conclusión. Como acertadamente señala ÁLVAREZ BARBEITO, con ese razonamiento el centro directivo sitúa a las adquisiciones de empresas a través de los pactos analizados en una especie de «limbo», en virtud del cual, por un lado, se cierra el paso a la aplicación del artículo 20.6 LISD, porque tales transmisiones patrimoniales no pueden considerarse realizadas *inter vivos* y, por otro lado, impide la aplicación del artículo 20.2 c) LISD,

70 A mayor abundamiento RIBES RIBES, A., (cit, p. 22) y ÁLVAREZ BARBEITO, P., «La reducción de la base imponible del ISD en casos de adquisición de empresas familiares a través de pactos sucesorios con eficacia de presente. Análisis de las Consultas de la DGT V1788/2020, V1790/2020 y V1792/2020, de 5 de junio», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 456/2021, p. 144. En consultas anteriores a este cambio de criterio se llegaba a decir que en los pactos sucesorios de presente, al no haberse producido la muerte del causante, debía tenerse en cuenta el ejercicio anterior a la transmisión de los bienes a fin de determinar si dicha actividad ejercida por el empresario había constituido o no su principal fuente de renta, tal y como requiere la normativa en vigor (V1926/2013).

71 Como subraya acertadamente PÉREZ-FADÓN, en las tres consultas señaladas no se cumple el mandato del artículo 68 RISD, que obliga a la Administración a motivar cuando tenga lugar un cambio de criterio administrativo. Sin embargo, nada se dice en ellas ni siquiera sobre que se modifica el criterio, por lo que, en opinión de este autor, la nueva doctrina nace con un defecto importante, que, si bien no la invalida de facto, al menos puede considerarse mal formulada y debiera corregirse por parte de la DGT (PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., «Los pactos sucesorios con efectos de presente no permiten la reducción por empresa familiar en el ISD. Contestaciones a consultas vinculantes de la DGT de 5 de junio de 2020, V1788-20, V1790-20 y V1792-20», en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 68, 2020, p. 4). Seguramente por esta razón, en la contestación a la consulta V1132-2021, de 28 de abril, se hace mención expresa al cambio de criterio efectuado por la anteriores.

porque, aun cuando se trata de un precepto en principio aplicable a las transmisiones *mortis causa*, la imposibilidad de constatar el fallecimiento del causante inhabilita su aplicación.⁷² Una interpretación, en definitiva, que nos conduce al absurdo y que perjudica claramente a este tipo de pactos como opción para la transmisión de empresas familiares.

Este problema pone de nuevo de manifiesto la deseable intervención del legislador en algunos de los preceptos que la LISD dedica al tratamiento de las adquisiciones *mortis causa*, donde debería quizás haber aludido expresamente a los pactos sucesorios, particularmente, a los que tienen efectos de presente, como ha hecho en materia de devengo o de acumulación de donaciones.

No obstante, y sin perjuicio de lo anterior, no podemos compartir, como decíamos, el criterio de la DGT estatal en este asunto.

Tanto en la LISD como en las normas autonómicas, cuando se establecen las reglas aplicables a las adquisiciones *mortis causa* se está pensando en el causante fallecido, lo que ocurre que unas veces se utiliza solo el término causante y otras veces se habla de la persona fallecida.⁷³ En este sentido, cuando el artículo 11 RISD incluye a estos contratos entre los títulos sucesorios o cuando el Tribunal Supremo o el TEAC les confiere el tratamiento fiscal correspondiente a las adquisiciones *mortis causa*, lo hace sabiendo que en muchos de estos pactos no se ha producido la muerte del causante instituyente, lo que obligará sin duda a adaptar la interpretación de algunos preceptos. Por lo tanto, decir ahora que no es aplicable el artículo 20.2.c) LISD a los pactos de presente porque no se da la condición de «persona fallecida», supone en cierta medida desconocer ese criterio reglamentario y jurisprudencial.⁷⁴

72 ÁLVAREZ BARBEITO, P., cit, pp. 144-145.

73 Plantea POZUELO ANTONI si a estos efectos debe darse relevancia o no a la distinción entre «causante» y «fallecido». Es decir, en la medida en que la normativa estatal (y autonómica) del impuesto relativa a las adquisiciones *mortis causa* emplea ambos términos. ¿Cabría pensar, entonces, que solo las referidas al causante son aplicables a este tipo de pactos, y no las que van referidas al fallecido? La respuesta, como sostiene el propio POZUELO, ha de ser negativa ya que entendemos que el legislador las emplea indistintamente para evitar reiteraciones, pero sin pretender ningún otro efecto («Pactos sucesorios: su fiscalidad», cit., p. 94).

74 Para RIBES RIBES, lejos de lo que afirma la DGT, no estamos ante ningún supuesto de aplicación analógica de la norma, sino que, tal y como señalan los artículos 3 de la LISD y 11 del RISD, los pactos sucesorios son títulos sucesorios y se equiparan a las adquisiciones *mortis causa* en cuanto a su tratamiento fiscal, sin que sea necesaria la muerte física del causante. En este sentido, la legislación vigente, tanto en el IRPF como en el ISD, prevé expresamente la asimilación de los pactos sucesorios a las transmisiones por causa de muerte, incluso cuando el efecto patrimonial a favor del instituido se anticipe al fallecimiento del instituyente. Así lo ha declarado también el Tribunal Supremo y, con posterioridad, el TEAC, por lo que, para esta autora, la reciente actuación de la DGT, estatal y aragonesa, carece de fundamento normativo, jurisprudencial y administrativo («Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tratamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa», cit., pp. 23 y 27). Por su parte, entiende PÉREZ-FADÓN que la finalidad del beneficio fiscal de las «empresas familiares» en casos de transmisiones gratuitas y, más en concreto, de las que se producen *mortis causa* es proteger y fomentar la creación y sobre todo la continuidad de este tipo de entidades, por lo que, cuando se da una transmisión como en este caso, puede entenderse que el concepto de persona fallecida o fallecido se equipara al de causante de la transmisión, sin que deba calificarse de extensión analógica, al igual que sucede con las personas desaparecidas que legalmente se declaren fallecidas, cuando, en realidad, algunas de estas, seguramente, no habrán fallecido (PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., «Los pactos sucesorios con efectos de presente no permiten la reducción por empresa familiar en el ISD...», cit., p. 5).

En sentido contrario, la DGT basa precisamente su argumentación en la ausencia de previsión legislativa en el artículo 20.2 c) LISD sobre este tipo de pactos, entendiendo que si el legislador hubiera querido incluirlos lo hubiera hecho, como en el caso del devengo (o de la acumulación). Pudiera pensarse, en cambio, que no es tanto un olvido consciente del legislador por entender que los pactos de presente no deben participar de ese beneficio fiscal, sino que, conforme a los criterios mantenidos hasta entonces por la propia DGT y por el Tribunal Supremo o el TEAC, no era necesario manifestarse expresamente.⁷⁵

A nuestro parecer, a falta de una referencia expresa en la norma⁷⁶, la DGT de Cataluña lo resuelve con buen criterio en la consulta 286/19, de 14 de octubre. En este caso se trataba de un heredamiento cumulativo con transmisión de bienes en vida del instituyente y que, a diferencia de lo que ocurre con los pactos de atribución particular, conservan a todos los efectos su naturaleza *mortis causa*. A juicio de la administración autonómica, ha de aplicarse la reducción del 95% prevista en la normativa propia para la transmisión *mortis causa* de participaciones en entidades, pero acudiendo a las condiciones que se exigen para la donación. En tal sentido, para el caso de donación de las participaciones la norma exige que el donante deje de ejercer las funciones en la entidad y de percibir las correspondientes remuneraciones, pero nada se dice al respecto en la regulación del mismo beneficio fiscal cuando la transmisión de las participaciones tiene lugar *mortis causa*. Según la contestación a la consulta, *la respuesta se ha de fundamentar en una interpretación integradora de la norma atendiendo a la finalidad del beneficio fiscal*: su objetivo es reducir la carga tributaria para favorecer el relevo intergeneracional de los negocios familiares, y esto solo tiene sentido en la medida en que el donante deje de ejercer la dirección de la entidad. Así, dice, es evidente que en el artículo que regula la reducción en sede de la adquisición *mortis causa* el legislador no lo explicita, porque resulta obvio que el causante no ejercerá más funciones y porque el requisito de cese en la actividad está implícito en la norma.

En Galicia, por su parte, es el propio legislador regional el que adopta un criterio similar a través del Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de Tributos Cedidos, estableciendo que, tratándose de pactos con efectos de presente que incluyan transmisiones de empresas familiares o de participaciones en las mismas, los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal serán los establecidos para las adquisiciones gratuitas *inter vivos* (art. 8.Seis).⁷⁷ Es decir, se les aplica el beneficio y porcentaje de reducción previsto para las adquisiciones *mortis causa* (conforme a su naturaleza), siempre

75 Así lo entiende ÁLVAREZ BARBEITO, P., cit., p. 146. Por su parte, en contra de lo manifestado por la DGT, apuesta RIBES por la consideración inversa, pues al haberse previsto en el artículo 24 LISD que el devengo se produzca cuando se celebre dicho acuerdo y no cuando tenga lugar la muerte del causante, resulta obvia la asunción de que a los pactos sucesorios se les otorgará el trato de lo sucesorio en todo –salvo el devengo–, pese a que la transmisión patrimonial se realice de manera anticipada en vida del causante (cit, p. 24).

76 Que bien pudiera haberse incluido en la propia reforma operada a través de la Ley 11/21, como sugiere ÁLVAREZ BARBEITO, cit., p. 144.

77 A estos efectos, el TSJ de Galicia exigía el cese del transmitente en sus funciones directivas para poder beneficiarse de la reducción (STSJ 552/2010 y STSJ 30/2012, entre otras). A mayor abundamiento sobre esta cuestión, RIBES RIBES, cit, p. 20.

y cuando se cumplan los requisitos que la normativa del impuesto exige en caso de transmisiones gratuitas *inter vivos* de empresas familiares y participaciones, toda vez que la muerte del instituyente no ha tenido lugar. Un criterio que ya había asumido anteriormente el Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sentencias 30/2012, de 30 de enero; 998/2011, de 21 de noviembre; 924/2010, de 4 de noviembre y 552/2010, de 2 de junio) cuando analizaba el régimen tributario de la apartación gallega.

Aragón, como hemos visto, ha apostado por otra solución alternativa, considerando aplicables en estos casos los beneficios previstos en la normativa autonómica para las adquisiciones *inter vivos* de empresas familiares o de participaciones, en lugar de los previstos para las sucesiones. Se viene a entender, en definitiva, que la transmisión de empresas familiares realizada en vida del donante o del instituyente debe tener el mismo tratamiento en el seno del ISD, pues tienen efectos similares. Y tiene su lógica, sino fuera porque se aparta de la calificación que parece otorgarles la propia normativa del ISD, el TEAC y el Tribunal Supremo. Pero con ello, al menos, los pactos de presente no quedan fuera de estos beneficios, sino que aplican los previstos para las donaciones.⁷⁸

En cambio, no podemos compartir en absoluto la última doctrina de la DGT, pues discrimina, sin ningún fundamento, la utilización del pacto sucesorio respecto de la donación o de la sucesión de empresas familiares, al negarle la aplicación de los beneficios fiscales (tanto de unos como de otros).

A mayor abundamiento, hay un asunto en todo esto que tampoco podemos olvidar y que incrementa la sensación de confusión y escasa claridad que subyace en esta cuestión. La doctrina de la DGT estatal se refiere a la interpretación del artículo 20.2 c) LISD en relación con el pacto sucesorio balear que incluye un transmisión de presente, por lo tanto su efecto vinculante no alcanzará a aquellos supuestos, sea en Baleares o en otros territorios, en los que se pretenda aplicar una reducción autonómica propia y sustitutiva de la estatal, pues en relación con ello el criterio aplicable será el propio de la DGT regional, que podrá coincidir o no.⁷⁹ Por ejemplo, en el caso aragonés, el criterio autonómico nos remite a los beneficios fiscales previstos para las donaciones, mientras que en Cataluña, siendo heredamiento cumulativo con entrega de presente, se aplicarán los beneficios previstos para la transmisión *mortis causa* de empresas familiares, aunque interpretando los requisitos según la normativa relativa a las donaciones (y lo mismo ocurrirá en Galicia).⁸⁰ Y todo ello, siempre que el contribuyente opte por la aplicación de la normativa autonómica, pues si opta por

78 Indica POZUELO ANTONI que esta aplicación de los beneficios previstos en la ley aragonesa para las adquisiciones *inter vivos* se hace forzando su encaje, ya que, a tenor de dispuesto en los artículos 132.1 y 132.3 TR, se trata de reducciones «de mejora», y no de reducciones «propias» de la CCAA («Pactos sucesorios: su fiscalidad», cit., p. 101).

79 En virtud de lo dispuesto en el artículo 55.2 a) de la Ley 22/2009, la contestación a consultas relativas a los tributos cedidos a las CCAA que se refieran a disposiciones dictadas por estas en el ejercicio de sus competencias debe ser realizada por el órgano competente de la administración regional (V996-2019).

80 Recuérdese, no obstante, que si se tratase de un pacto catalán de atribución particular con efectos de presente se consideraría en todo caso como una donación, por mandato expreso de su normativa civil propia.

las reducciones estatales, las de la LISD, quedaría fuera de unos y de otros beneficios, por aplicación de los criterios mantenidos por la DGT del Ministerio de Hacienda.

En definitiva, una diferencia de trato en el régimen fiscal aplicable a una misma situación jurídica que en modo alguno resulta justificable.

Como hemos defendido, la solución catalana o gallega es la que mejor se adapta a la naturaleza de esta clase de pactos y a su calificación en el seno de la normativa fiscal sucesoria (adquisiciones *mortis causa*). Bajo esas premisas, les aplica los beneficios fiscales previstos para las sucesiones de empresas familiares, aunque a la hora de verificar el cumplimiento de las condiciones requeridas, acude a la regulación prevista para las donaciones de empresas familiares, toda vez que el instituyente transmitente no ha fallecido. Pudiera pensarse, no obstante, que este recurso se realiza de manera un tanto forzada cuando no exista norma específica que lo habilite, pero sin que por ello se produzca, a nuestro juicio, una aplicación analógica de las vedadas por el artículo 14 LGT, sino realizando una interpretación integradora de las normas atendiendo a su finalidad.

4.4. La inclusión expresa de los pactos sucesorios en el ámbito de aplicación del artículo 30 LISD (acumulación de donaciones)

Como es sabido, a los efectos de calcular la cuota tributaria, el artículo 30 LISD (desarrollado por los artículos 60 y 61 RISD) ha venido disponiendo la acumulación a la base liquidable del causahabiente del valor de los bienes y derechos donados a éste por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento. En concreto, la Ley había previsto expresamente la acumulación de las «donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables». Esencialmente, se trata con ello de evitar que se eluda la progresividad de la tarifa transmitiendo fraccionadamente o por entregas los bienes del causante. En este sentido, los bienes y derechos procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de transmisión actual (la relativa a la sucesión) se considerarán como una sola transmisión a los efectos de hallar el tipo medio de gravamen que corresponde a la sucesión. Con el mismo fundamento, en el caso de que un mismo sujeto sea beneficiario de varias donaciones o demás transmisiones *inter vivos* equiparables procedentes de una misma persona, no mediando entre ellas un período superior a tres años, la norma dispone igualmente su acumulación.

Pues bien, una de las cuestiones más relevantes en torno a la tributación de los pactos sucesorios ha consistido en dilucidar si esa regla de acumulación les resultaba asimismo aplicable, pues hasta la reforma operada por la Ley 11/2021 nada decía la LISD al respecto,⁸¹ lo que resultaba determinante con relación a las distintas opciones de planificación fiscal a la hora de ordenar la sucesión.

81 Indica al respecto POZUELO ANTONI que la falta de contemplación no es deliberada, sino un ejemplo más de la falta de atención del legislador estatal al Derecho foral español. No cabía en la mente del legislador tributario de 1987 que pudiera darse una acumulación de distintas adquisiciones *mortis causa* («Pactos sucesorios: su fiscalidad», cit., p. 97)

La doctrina que se había ocupado de este asunto ha venido a negar, en general, la aplicación de esta regla a los contratos sucesorios que supongan transmisiones de bienes y derechos en vida del instituyente. Los argumentos que permitían sustentar esta conclusión han sido diferentes: desde la salvaguarda del principio de reserva de ley que rige en materia tributaria —en tanto la LISD solo había previsto la acumulación a la sucesión de «donaciones o transmisiones *inter vivos* equiparables» o de estas entre sí, pero sin que en esa categoría podamos incluir a los pactos sucesorios, que tienen naturaleza *mortis causa*—⁸², hasta la prohibición de la analogía que rige en el Derecho tributario (art. 14 LGT).⁸³

La propia DGT parecía asumir esta misma conclusión. Así en la consulta V3087-2013, el consultante había adquirido bienes a través de un pacto sucesorio en Galicia (pacto de mejora con entrega de bienes) y pretendía realizar un nuevo pacto sucesorio, una apartación, existiendo identidad entre transmitente y adquirentes respecto del pacto sucesorio anterior. La DGT considera que la normativa del ISD regula supuestos de acumulación aplicables a negocios jurídicos gratuitos *inter vivos* (donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables), pero no supuestos de acumulación de títulos sucesorios. Por tanto, la adquisición de diversos bienes y derechos del mismo transmitente mediante pactos sucesorios sucesivos no supone que los pactos anteriores deban acumularse a los posteriores.⁸⁴ En el mismo sentido, en la V1206-2014 esa regla tampoco se aplica para acumular lo recibido por pacto sucesorio en vida del instituyente a lo que corresponda al beneficiario una vez fallecido aquel. En otras palabras, ni se acumula entre sí lo adquirido en virtud de los pactos, ni se acumulan estos a la sucesión que se pueda producir con la muerte del instituyente.

También sigue este mismo criterio la STSJ de Galicia 415/2015, de 30 de septiembre.

Se viene a decir, en definitiva, atendiendo a la literalidad del precepto legal, que en tanto la Ley no establece la regla de acumulación para cuando tengan lugar varias transmisiones a título sucesorio (*mortis causa*) entre transmitente y beneficiario, sino únicamente, cuando se trate de donaciones o «transmisiones *inter vivos* equiparables», ya sea entre sí, o entre estas y la sucesión, no puede aplicarse esta regla a los pactos sucesorios, dada su consideración como títulos sucesorios a los efectos del ISD. Y ello aun cuando alguna de sus modalidades implique la transmisión de elementos patrimoniales *inter vivos*, lo que únicamente afecta al devengo, tal y como establece el artículo 24.1 LISD.

82 PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., «Tratamiento tributario de los pactos sucesorios», en *Carta Tributaria. Revista de opinión* n° 22/2017, p. 19. Añade el autor que este criterio es consecuencia de la interpretación jurídica estricta ya que nos encontramos en el campo de la regulación de los tipos de gravamen, amparada por el principio de reserva de ley tributaria. En tal sentido, señala, de admitirse la acumulación en estos casos, se produciría un incremento de los tipos aplicables en cada caso. Por su parte, QUERO CHAMORRO Y AGUILELLA MEDIANO se muestran igualmente partidarios de negar la posibilidad de acumulación en todos estos casos ya que, en puridad, la técnica de la «acumulación» a los efectos de calcular el tipo medio efectivo de gravamen procede únicamente en el caso de donaciones y demás transmisiones *inter vivos*, y no de pactos sucesorios (cit. p. 6).

83 ARTAMENDI GUTIÉRREZ, A., cit., p. 66.

84 Un criterio que se repite en la consulta V2235-2019.

Sin embargo, si bien no era posible acumular lo entregado por pacto sucesorio entre sí ni respecto a la transmisión que tenga lugar con el fallecimiento del instituyente, podría en cambio admitirse acumular donaciones anteriores a la adquisición realizada en virtud de un contrato sucesorio, ya que se trata de un supuesto perfectamente encajable en el artículo 30.2 LISD, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años. Por su parte, no será posible en sentido contrario, pacto sucesorio primero acumulable a una posterior donación, puesto que tampoco está previsto en la norma.⁸⁵

Sea como fuere, es evidente que esta situación permitía unas actuaciones de planificación fiscal en los territorios amparados por Derechos civiles especiales que regulen este tipo de pactos muy ventajosas respecto de las que tienen lugar en territorio común, donde no tienen cabida las diversas fórmulas de sucesión paccionada.⁸⁶ Está claro el ahorro fiscal que suponía utilizar la vía del pacto sucesorio con efectos de presente en lugar de las donaciones, evitando con ello las normas sobre acumulación y el incremento del tipo de gravamen.⁸⁷ Una ventaja añadida a las que hemos tenido ocasión de comentar en epígrafes anteriores (exención de plusvalía en el IRPF, beneficios fiscales previstos para las adquisiciones mortis causa...).

En consonancia con ello, parecía necesario arbitrar un cambio normativo que permitiera incardinar las adquisiciones realizadas en virtud de contratos sucesorios en el marco de las reglas de acumulación del ISD, evitando que estas actuaciones acaben atenuando la progresividad del tarifa y sin que pueda justificarse razonadamente la diferencia de trato.⁸⁸

Finalmente, el legislador, con buen criterio en este caso, ha tomado cartas en el asunto a través de Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, modificando el artículo 30 LISD, que a partir de entonces lleva por rúbrica «Acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios».⁸⁹

85 En el mismo sentido, ARTAMENDI GUTIÉRREZ, A., «Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio», cit., p. 66.

86 Incluso podrían existir diferencias entre pactos regulados por la misma norma, como hemos visto anteriormente en Cataluña, donde los pactos de atribución particular de presente se consideraban donaciones y por tanto a ellos se le aplicaba la regla de acumulación, pero no así al resto de pactos sucesorios catalanes, como los heredamientos, que no tenían esa misma consideración aunque tuvieran efectos de presente (Consulta nº 286-19, de 14 de octubre).

87 Hasta el punto que, en opinión de POZUELO ANTONI, dependiendo de las circunstancias concurrentes no sería descartable la aplicación de algunas de las medidas previstas en la LGT para regularizar tributariamente conductas «anómalas», como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 LGT («Pactos sucesorios: su fiscalidad», cit., p. 98).

88 Señala VAQUERO GARCÍA que esta situación ventajosa podía traducirse en una forma de evasión para grandes patrimonios, reduciendo la progresividad del ISD a través de «trocear la herencia». Mas aún si tenemos en cuenta que a los pactos sucesorios no se les aplica la regla del 3 por 100 del ajuar doméstico (VAQUERO GARCÍA, A., «Implicaciones de los pactos sucesorios sobre el ISD: el caso de Galicia», en *Crónica Tributaria*, nº 171, 2019, p. 212). En idéntico sentido, ARTAMENDI GUTIÉRREZ abogaba por la necesidad de proceder a un cambio normativo (cit., p. 66).

89 Como advierte RIBES RIBES, la normativa vasca había reaccionado ya ante este problema mediante el establecimiento en los tres territorios históricos de la acumulación de pactos sucesorios entre sí y con adquisiciones *mortis causa* ordinarias (cit, p. 38). La normativa vigente acoge esta regla en el artículo 56 de la Norma Foral de Vizcaya 4/2015, de 25 de marzo, en los artículos 65 y 66 de la Norma Foral de Guipúzcoa 2/2022, de 10 de marzo, y en el artículo 36 de la Norma Foral de Álava 11/2005, de 16 de mayo.

A su tenor, son acumulables 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 (tres años). En el mismo sentido, esta regla 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*, que se acumularán a la sucesión que se cause por el donante o causante a favor del donatario o sucesor *mortis causa* (cuatro años).

En cualquier caso, aunque esta solución llega tarde, pues debería haberse adoptado mucho antes, no cabe duda de que acaba con una situación privilegiada y carente de toda justificación, en la medida en que esta clase de pactos sucesorios implican en todo caso una transmisión a título gratuito de los bienes producida en vida del causante instituyente, con independencia de la naturaleza que se le quiera atribuir, y, por lo tanto, procede a estos efectos aplicarles el mismo tratamiento que a las donaciones. En este caso, el artículo 30 LISD no se refiere a la naturaleza que ha de atribuirse a las adquisiciones realizadas en vida del causante en virtud de contratos sucesorios, sino que, simplemente, las señala para advertir que se les aplica igualmente la regla de la acumulación, tanto respecto a las donaciones u otros pactos asimilables, como a la futura sucesión. Recuérdese, por otra parte, que en el caso de los pactos sucesorios que relegan los efectos transmisivos a la muerte del instituyente, a los efectos de aplicar el tipo medio de gravamen y determinar la cuota del causahabiente, se acumulará el valor de las donaciones y de las adquisiciones en virtud de los pactos sucesorios anteriores entre las mismas personas (cuatro años).

5. A modo de conclusión

No puede desconocerse que la utilización práctica por los ciudadanos de las diferentes figuras reguladas en el Código Civil o en los ordenamientos civiles especiales para ordenar sus relaciones patrimoniales depende, en buena medida, de su régimen fiscal. En este sentido, se ha afirmado, aunque no siempre es del todo justo, que el ordenamiento tributario no atiende como debiera a las peculiaridades y características específicas de algunas de las instituciones que con tanto celo se han venido regulando en nuestros Derechos civiles forales o especiales.

En realidad, existe un argumento que puede servir para explicar ciertos desajustes y tiene que ver con la competencia en una y otra materia. Mientras es el legislador regional el que se ocupa en exclusiva de la regulación de las instituciones civiles propias, las implicaciones fiscales derivadas de su utilización efectiva, en cambio, tienen que encajarse en un entramado de normas tributarias esencialmente reguladas por el Estado, sin perjuicio de ciertas capacidades normativas correspondientes a la CCAA. Quizás, por ello, en el País Vasco o Navarra se han detectado menos problemas, toda vez que las respectivas competencias van mucho más de la mano.

En el sentido apuntado, la normativa tributaria estatal no suele aludir de manera expresa, salvo excepciones, a las peculiaridades de las instituciones civiles forales o especiales, sino que es una labor de interpretación jurídica, llevada a cabo esencialmente por las administraciones tributarias y por los tribunales, la que determina cuál ha de ser el encaje y, consecuentemente, las consecuencias fiscales de éste. Y esa labor no resulta sencilla en muchos casos.

Con relación a los pactos sucesorios, en tanto se trata de instrumentos jurídicos empleados para ordenar la sucesión en varios de nuestros ordenamientos regionales, hubiera sido deseable mucho antes la intervención del legislador estatal. Sobre todo, para resolver los problemas planteados alrededor de los contratos sucesorios que anticipan la transmisión sucesoria a la muerte del instituyente, pues los que la anudan al fallecimiento no presentan tantas dificultades.

Precisamente, la ausencia de previsión legal es la que ha dado pie al diferente tratamiento tributario de esta clase de pactos a lo largo de las últimas décadas, amparado en otros tantos criterios administrativos que se han defendido no solamente en el seno de los órganos directivos del Estado, sino también en los propios de las CCAA, algunos de los cuales con el objetivo declarado de combatir ciertas prácticas consideradas abusivas o de elusión fiscal.

Como resultado de las modificaciones normativas (LIRPF y LISD) y de algunas interpretaciones llevadas a cabo por la Administración, si bien, de una parte, se incardinan las transmisiones producidas a través de pactos sucesorios entre aquellas que tienen naturaleza *mortis causa*, tengan o no efectos en vida de los contratantes, de otra, y sin perjuicio de ello, dicha calificación no se lleva siempre hasta sus últimas consecuencias, de manera que cuando se trate de contratos sucesorios con efectos de presente se observarán ciertas peculiaridades. Así ocurre tanto en el IRPF, con respecto al cómputo del valor de adquisición de los bienes en el patrimonio del adquirente cuando se cumplan determinadas condiciones, como en el ISD, con la limitación de la aplicación de algunos beneficios fiscales previstos para las adquisiciones *mortis causa*, que quedarían así «reservados» a los casos en que tenga lugar el fallecimiento del instituyente.

Una solución controvertida por sí misma, pero que además presenta un inconveniente añadido en relación con la aplicación de las reducciones y bonificaciones del ISD, toda vez que las administraciones regionales defienden criterios distintos, por lo que las consecuencias fiscales de la adquisición dependen en buena medida de la normativa estatal o autonómica que resulte aplicable.

A la vista de todo ello, cabría cuestionarse, como apunta RIBES, si no sería más adecuado postular *de lege ferenda* que a los pactos sucesorios con efectos de presente se les aplicara siempre la normativa propia de las donaciones, pues al fin y al cabo se produce una transmisión gratuita de bienes en vida del instituyente. Sin embargo, la propia autora, en consonancia con la doctrina mayoritaria, rechaza esta calificación, puesto que el otorgamiento del pacto atiende a la muerte como causa, implicando un adelanto de la herencia futura, no debiendo entonces equiparse a la donación, sino a la herencia o legado. La solución pasa entonces por aplicarles genéricamente el régimen previsto para las adquisiciones *mortis causa*, a salvo algunas cuestiones específicas como el

devengo.⁹⁰ Este criterio sería por otra parte, el que mejor se adapta a la naturaleza de esta institución en el Derecho civil.

No obstante, volviendo a la pregunta inicial, es posible que la clave no se encuentre en si estamos ante una institución sucesoria o no, pues resulta evidente que esta clase de pactos son títulos sucesorios que tienen su causa en ordenar la sucesión futura del instituyente, sino en los efectos jurídicos que producen, y más aún, en la trascendencia de dichos efectos desde el punto de vista tributario. Y bajo esa perspectiva, las diferencias respecto a una donación de bienes se diluyen bastante.⁹¹ Consecuentemente, invocando la autonomía del Derecho tributario y el principio de calificación consagrado en el artículo 13 LGT, no resultaría tan descabellado conferirles idéntico tratamiento, como de hecho se hacía en el ISD antes de la modificación de la LISD en 2003 y en el IRPF antes de la STS de 9 de febrero de 2016. Más aun es lo que actualmente establecen las normas de algunas CCAA, como Cataluña y País Vasco, para algunos de estos pactos.

Cierto es que esta última solución no refleja tanto la esencia *iusprivatista* de esta clase de contratos sucesorios, pero tendría, sin embargo, dos claras ventajas: unificaría el tratamiento fiscal de este tipo de operaciones de planificación de la herencia futura en todo el territorio nacional (con las salvedades de las CCAA de régimen especial), alineándose con las regiones que carecen de Derecho civil propio, y, en segundo lugar, acabaría con los problemas de interpretación de la normativa sucesoria al tratar de aplicarlas sobre un supuesto en el que no se ha producido el fallecimiento del instituyente. Sin perjuicio de ello, entendemos que esta interpretación choca hoy frontalmente con algunos postulados de la vigente LISD y con su Reglamento de desarrollo, por lo que exigiría de nuevo una modificación normativa.

A este respecto, la ley debe encontrar un equilibrio entre la conservación de nuestras instituciones civiles, sean comunes, forales o especiales, no tratando de penalizar o perjudicar su utilización efectiva, y, al mismo tiempo, tratar de unificar el régimen jurídico tributario de aquellos actos o negocios que, básicamente, presenten efectos similares desde el punto de vista fiscal.

6. Bibliografía

AEDAF, «Documento completo de propuesta de enmiendas al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016», noviembre de 2020.

⁹⁰ Véase RIBES RIBES, A., cit., p. 19.

⁹¹ Como advierte GARCÍA NOVOA, lo determinante para que una transmisión sea o no sea por causa de muerte no debe ser tanto que la misma se haga en vida (pues todas las decisiones de transmitir se hacen en vida de alguien), sino que el efecto traslativo dependa de la muerte de un sujeto. Y en el caso del pacto con entrega de presente, la transmisión no depende del fallecimiento futuro del transmitente. En suma, esta clase de pactos no difiere en sus efectos de la donación («El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude y los pactos sucesorios en Galicia», cit.).

ÁLVAREZ BARBEITO, P., «La reducción de la base imponible del ISD en casos de adquisición de empresas familiares a través de pactos sucesorios con eficacia de presente. Análisis de las Consultas de la DGT V1788/2020, V1790/2020 y V1792/2020, de 5 de junio», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 456/2021.

ARTAMENDI GUTIÉRREZ, A., «Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio» en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 42-2016.

BAYOD LÓPEZ, C., «La sucesión paccionada» en *Manual de Derecho Foral Aragonés*, VVAA, ed. El Justicia de Aragón, 2020.

DÍEZ PIZAZO, L. y GULLÓN, A., *Sistema de Derecho civil IV. Derecho de familia y Derecho de Sucesiones*, 7ª edición, Tecnos, Madrid, 1998.

GARCÍA NOVOA, C., «Problemas de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas. Especial referencia al caso de Galicia», en *Revista Técnica Tributaria*, nº 94, 2011.

GARCÍA NOVOA, C., «El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude y los pactos sucesorios en Galicia», en *Taxlandia: blog fiscal y de opinión tributaria*, 2021.

LACRUZ BERDEJO, J., *Elementos de Derecho Civil V. Derecho de Sucesiones*, ed. Bosch, Barcelona, 1988.

MALVÁREZ PASCUAL, L., «Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I)», en *Revista Quincena Fiscal* nº 3/2021 (versión online).

MERINO JARA, I., «Los pactos sucesorios en las Comunidades Autónomas de régimen común (aspectos fiscales)», en *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, nº 27, 2015-2016.

OÑATE CUADROS, F., «Los pactos sucesorios: su vigencia hoy y su tratamiento tributario», en *Actas de los XXIX Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2020.

PALAZÓN VALENTÍN, J., «Los pactos sucesorios: su vigencia hoy y su tratamiento tributario», en *Actas de los XXIX Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2020.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., «Los pactos sucesorios con efectos de presente no permiten la reducción por empresa familiar en el ISD. Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 5 de junio de 2020 (V1788-20, V1790-20 y V1792-20)», en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 68, 2020.

PEREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., «Tratamiento tributario de los pactos sucesorios», en *Carta Tributaria. Revista de opinión* nº 22/2017.

POZUELO ANTONI, F., «Aspectos fiscales de los pactos sucesorios», en *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, ALBALADEJO Y DIAZ ALABART dir., Tomo XXXIV, volumen 1º, Edersa, Madrid, 2002.

POZUELO ANTONI, F, «Pactos sucesorios: su fiscalidad», en *Actas de los XXIX Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2020.

QUERO CHAMORRO, B. y AGUILELLA MEDIANO, J., «La fiscalidad del pacto sucesorio de institución de presente», en *Revista de Derecho civil Aragonés*, 2019.

RIBES RIBES, A., «Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tratamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 464, 2021.

SANTACRUZ BLANCO, R., «Fiscalidad de las Instituciones Aragonesas de Derecho Privado», en *Actas de los XVIII Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2008.

VAQUERO GARCÍA, A., «Implicaciones de los pactos sucesorios sobre el ISD: el caso de Galicia», en *Crónica Tributaria*, nº 171, 2019.