

LA SUCESIÓN CONTRACTUAL EN EL DERECHO
CIVIL VASCO: EJERCICIO DE CONTRASTE ENTRE LA
REGULACIÓN SUSTANTIVA Y LA NORMATIVA FISCAL
CONCERNIENTE AL IMPUESTO DE SUCESIONES Y
DONACIONES*

*CONTRACTUAL SUCCESSION IN BASQUE CIVIL LAW: A CONTRAST
EXERCISE BETWEEN THE SUBSTANTIVE REGULATION AND
THE FISCAL LEGISLATION CONCERNING INHERITANCE AND
DONATION TAXES*

Rev. Boliv. de Derecho N° 35, enero 2023, ISSN: 2070-8157, pp. 148-187

El presente trabajo se ha realizado en el marco del Grupo de Investigación Consolidado del Sistema Universitario Vasco, GIC ITI445-22 sobre 'Persona, familia y patrimonio', del que es investigador principal el Dr. Gorka Galicia Aizpurua.



Leire IMAZ
ZUBIAUR

ARTÍCULO RECIBIDO: 12 de diciembre de 2022

ARTÍCULO APROBADO: 15 de diciembre de 2022

RESUMEN: Pese a que la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco configure el pacto sucesorio como un negocio unitario de naturaleza mortis causa, el tratamiento fiscal “antifraude” que le confieren los legisladores forales de los Territorios Históricos de Bizkaia, Gipuzkoa y Álava lo asimila a una donación inter vivos, cuando tiene eficacia de presente y transmite al instituido la propiedad de un bien singular. Esa desconfiada concepción del pacto frena su crecimiento e impide que los causantes vascos cuenten con un instrumento de ordenación ágil y adaptable, fiscalmente reforzado.

PALABRAS CLAVE: Pacto sucesorio; eficacia de presente; bien singular; donación inter vivos; tratamiento fiscal.

ABSTRACT: *Despite the fact that Law 5/2015, of June 25, of Basque Civil Law configures the succession agreement as a unitary business of a mortis causa nature, the “anti-fraud” tax treatment conferred on it by the foral legislators of the Historical Territories of Bizkaia, Gipuzkoa and Álava assimilates it to a donation inter vivos, when it is presently effective and transfers ownership of a singular asset to the successor. This distrustful conception of the pact slows down its growth and prevents Basque deceased from having an agile and adaptable management instrument, fiscally reinforced.*

KEY WORDS: *Inheritance agreement; effectiveness of present; singular good; inter vivos donation; tax treatment.*

SUMARIO.- I. INTRODUCCIÓN.- II. LA SOLVENCIA DE LA SUCESIÓN CONTRACTUAL: ANCLAJE HISTÓRICO, FUNCIONALIDAD Y VERSATILIDAD AL SERVICIO DE UNA ORDENACIÓN MORTIS CAUSA ADAPTABLE Y DINÁMICA.- I. Arraigo histórico y racionalidad frente a veto y desconfianza.- 2. Naturaleza mortis causa del pacto con independencia del tipo de atribución patrimonial aparejada a la designación sucesoria.- III. LA DESNATURALIZACIÓN CONCEPTUAL DEL PACTO SUCESORIO EN LA NORMATIVA FISCAL ATINENTE AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.- I. Punto de partida: la Comunidad Autónoma del País Vasco es competente para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario.- 2. Análisis de las regulaciones fiscales de los Territorios Históricos de Bizkaia, Gipuzkoa y Álava, en lo que concierne al pacto sucesorio y en el marco del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.- A) Bizkaia.- B) Gipuzkoa.- C) Álava. 3. Un apunte, a modo de cierre.

I. INTRODUCCIÓN.

El pacto sucesorio es el más antiguo instrumento al servicio de la ordenación sucesoria del causante y presenta múltiples virtudes a la hora de diseñar el tránsito dinámico del patrimonio hereditario. Encarna una planificación anticipada y sosegada de la sucesión, extremadamente certero y eficaz en el traspaso sucesorio de patrimonios productivos, tanto familiares como complejos. Destaca su aptitud para proteger al instituyente, facilitando la fijación de un régimen vinculante adaptado a las necesidades que vayan surgiendo en el ejercicio de su capacidad jurídica. Permite aunar, con flexibilidad y previsión, los distintos intereses en situación de conflicto. Un diamante en bruto.

El desconfiado tratamiento que brindan los legisladores forales de los Territorios Históricos de Bizkaia, Gipuzkoa y Álava a la sucesión contractual, presumiendo la voluntad evasora de los otorgantes, se encuentra lejos de ser impulsora de esta forma sostenible de entender la ordenación paccionada de la sucesión *mortis causa*. Las ansias de recaudación mutan tanto la configuración sustantiva del pacto que se traspasan, confesamente, líneas bien marcadas en el Derecho de sucesiones. A fotografiar esta desnaturalización fiscal del pacto sucesorio se dedican las páginas que siguen, con la mirada puesta en la consecución de un completo y definitivo deslinde entre el pacto con eficacia de presente y la donación *inter vivos*, cuando ambas transmiten un bien singular.

II. LA SOLVENCIA DE LA SUCESIÓN CONTRACTUAL: ANCLAJE HISTÓRICO, FUNCIONALIDAD Y VERSATILIDAD AL SERVICIO DE UNA ORDENACIÓN MORTIS CAUSA ADAPTABLE Y DINÁMICA.

I. Arraigo histórico y racionalidad frente a veto y desconfianza.

• Leire Imaz Zubiaur

Profesora Agregada de Derecho Civil (acred. Titular) del Departamento de Derecho de la Empresa y Derecho Civil de la UPV/EHU. Correo electrónico: leire.imaz@ehu.eus.

El pacto es la más antigua herramienta de ordenación sucesoria. Anterior, incluso, a la aparición del testamento. Así lo revelan textos babilónicos cuneiformes del siglo VII antes de la Era Actual y textos provenientes del Derecho medo, asirio, griego y egipcio. El causante acordaba, ya entonces, con sus sucesores, el destino *post mortem* de su patrimonio: estos conocían y aceptaban, desde la consumación del acuerdo, la manera en que se iban a distribuir los bienes de la herencia. El consenso se alcanzaba, pues, en vida del *de cuius* y desplegaba sus efectos tras su fallecimiento¹.

Desafortunadamente, en la época clásica del Imperio Romano comenzó a tejerse el veto a la posibilidad de que el *de cuius* pactara los pormenores de su sucesión con sus eventuales sucesores. Se instauró, para ello, un principio determinante en torno a la voluntad de todo causante: *ambulatoria est enim voluntas defuncti usque ad vitae supremum exitum*. En virtud de este axioma, la voluntad del causante debía ser, siempre, mutable hasta su muerte, sin posibilidad de vincularla a la de sus sucesores, de forma irrevocable, mediante un pacto bilateral. Es cierto que, pese a la enunciación del principio prohibitivo, se permitieron, posteriormente, en el ordenamiento romano, claros supuestos de diseño sucesorio pactado; pero, pese a su arraigo, progresivamente fueron desapareciendo. ¿A qué se debió, ya entonces, aquel empeño por prohibir la sucesión pactada entre el causante y sus sucesores?² En realidad, desde un prisma histórico, la voluntad del individuo como fuente creadora de relaciones jurídicas no había encontrado graves dificultades para hacerse hueco en la esfera de los actos *inter vivos*. Sin embargo, dicha voluntad no había obtenido el mismo reconocimiento de eficacia cuando se proyectaba hacia el futuro, de manera que sus efectos fueran a producirse sólo después de la muerte del que la emitía, cuando éste ya no estuviera. Por ello, y ante la carencia de instrumentos jurídicos específicos para dicha función de prolongar, hasta después de la muerte, los efectos de la voluntad declarada en vida, es comprensible que

-
- 1 VILLAFUERTE, A.: "La sucesión contractual", ADEQ, Bolivia, 2007, p. 19. (<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwj-IP-ckuf7AhU-DU6QEHzwIAAd0QFnoECA4QAQ&url=https%3A%2F%2Ffermoquisbert.tripod.com%2Fusc%2F03.pdf&usg=AOvVaw3MdtEPIDMia33XAJMm9P4B>)
 - 2 "Es así que el Derecho clásico rechazaba determinados tipos de pactos sucesorios, siempre por concretas razones de congruencia jurídica, junto a motivaciones de carácter moral, dirigidas a evitar asechanzas contra la vida de los causantes, y a eliminar los *captatores hereditatum*; fue por ello por lo que se consideró en esta época el contrato hereditario como contrario a las buenas costumbres y a la moral, *-contra bonos mores-*, otras veces como contrarios al orden público o a las leyes romanas y consiguientemente, nulo. Muy posiblemente, tal postura negativa, no sólo obedeció a razones morales, sino también a otras de técnica jurídica intuidas con más o menos claridad; al ser las disposiciones de última voluntad la resultante de la suma de dos elementos, la voluntad y la muerte, actúa en ellos esta última como una condición, de tal manera que, mientras vive quien emitió la voluntad, esta carece de eficacia, y no es de extrañar que ello inclinase a los juristas romanos a repudiar todo lo que inmovilizase la *voluntas mortis causa*, ya fuese el testamento con cláusula de irrevocabilidad, ya fuese el contrato sucesorio" (BELDA MERCADO, J.: "La sucesión contractual en el Derecho romano vulgar: los pactos sucesorios", https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiDw5HXmOf7AhW_UKQEHsbIDRUQFnoECA4QAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.boe.es%2Fbiblioteca_juridica%2Fanuarios_derecho%2Ffabricr_pdf.php%3Fid%3DANU-R-2021-80256702578&usg=AOvVaw2r0F7nflPGAzeil2xtUZeM).

el diseño de la sucesión *mortis causa* comenzara a plasmarse, en los primeros albores de la historia del Derecho, mediante instituciones ya consagradas, de corte bilateral, como la compraventa y la adopción, en las que cabía invocar la concurrencia entre las voluntades otorgantes³.

Con el tiempo, para el diseño de la sucesión *mortis causa* se fue reconociendo la eficacia de la voluntad unilateral, manifestada en un nuevo instrumento jurídico⁴: el testamento, llamado a surtir sus efectos, únicamente, a partir de la muerte del testador. En vida de éste, la voluntad que, en su caso, se hubiera declarado, no alcanzaba eficacia de ningún tipo. Bajo la máxima que proclamaba la obligada ambulatoriedad de la voluntad testamentaria, el testador podía variar su diseño sucesorio cuantas veces deseara hasta el final de sus días. Se creía, entonces, que si el causante pactaba su sucesión con los sucesores que iban a beneficiarse del acuerdo, éstos querrían (e incluso provocarían) su pronta muerte; para recibir, cuanto antes, la porción de bienes acordada. Así pues, en los ordenamientos muy influenciados por el Derecho romano, este principio de ambulatoriedad o mutabilidad de la voluntad del causante se protegió celosamente, durante siglos; rechazándose, con carácter general (y algunas excepciones⁵), las figuras que provocaban y exigían la inmutabilidad de la voluntad *mortis causa*, señaladamente, los pactos sucesorios⁶.

Por el contrario, muy distinta fue la trayectoria evolutiva de los pactos sucesorios en los Derechos germánicos⁷; pues, siendo éstos esencialmente consuetudinarios, posibilitaron que la sucesión paccionada fuera admitida con carácter general en sus ordenamientos jurídicos. De esta forma, quedó dibujada

3 IMAZ ZUBIAUR, L.: "La sucesión paccionada", *Manual de Derecho civil Vasco*, Atelier, Barcelona, 2016, pp. 344 y ss.

4 RIVAS MARTÍNEZ, J. J.: *Derecho de sucesiones Común y Foral*, 3ª edición, tomo II, volumen 2, Dykinson, Madrid, 2004, pp. 1547 y ss.

5 Cita las excepciones, CASTÁN VÁZQUEZ, J. M.: "Notas sobre la sucesión contractual en el Derecho español", *Anuario de Derecho Civil*, 1964, pp. 367 y ss.: a) La división de los bienes realizada por el padre entre sus hijos y descendientes; b) El pacto recíproco de sucesión entre militares; c) La donación *mortis causa*; d) El pacto sobre sucesión de una persona extraña siempre que ésta prestara su consentimiento, sin revocarlo hasta la muerte. Las excepciones continuaron manteniéndose en Las Partidas, al volcarse el principio general prohibitivo romano de la sucesión contractual".

6 Ampliamente, IMAZ ZUBIAUR, L.: *La sucesión paccionada en el Derecho Civil Vasco*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pp. 33 y ss.

7 "El disfavor que mostraba el Derecho romano hacia los contratos sucesorios se manifiesta en la Constitución de Justiniano (C.2.3.30), conocida por *De quaestione*, que consideraba «odiosos» este tipo de pactos por representar un peligro para la vida de la persona de cuya sucesión se trataba (*votum captandae mortis*), así como por su abierta contradicción con la omnimoda libertad de testar, si bien el Derecho bizantino postjustiniano pareció acoger un criterio más permisivo con la contratación sucesoria. Por el contrario, el Derecho germano admitió la validez de la sucesión contractual, lo que respondía a una concepción colectiva y familiar de la propiedad, favoreciéndose así la conservación íntegra del patrimonio de la familia a través de las sucesivas generaciones. Así, se admitió una institución equivalente al nombramiento contractual de heredero, como fue la denominada «*affatomie*» recogida en las Leyes Sállica y Ripuaría o el llamado «*thinx*» reconocido en la ley lombarda" (OLMEDO CASTAÑEDA, F. J.: "Prohibición de los pactos sucesorios en el Derecho común: cuestionamiento de su *ratio legis*. Propuesta para su admisibilidad", *Anuario de Derecho Civil*, tomo LXXII, fascículo II, 2019, pp. 447 a 484).

una dualidad de regímenes respecto de la admisión de los pactos sucesorios: de una parte, el “sistema latino”, que vetaba la sucesión contractual, aunque toleraba, excepcionalmente, algunos pactos otorgados por razón de matrimonio⁸; y, de la otra, el “sistema germano”, que admitía ampliamente los pactos sobre la sucesión. Esta dualidad de sistemas perdura en nuestros días, aunque con contornos más difuminados. Las legislaciones contemporáneas siguen direcciones diferentes respecto de la permisión y regulación en materia de sucesión contractual. En el marco de la Unión Europea, son varios los países cuyos ordenamientos civiles contemplan regulaciones en torno a la sucesión paccionada: Estonia, Letonia, Alemania, Chequia, Hungría, Austria y Suiza, con carácter general; Polonia, Portugal, Dinamarca, Noruega, Bélgica y Francia, con carácter excepcional. Son más, sin embargo, los que prohíben contratar con la herencia futura: Chipre, España, Croacia, Lituania, Países Bajos, Rumanía, Eslovaquia, Suecia, Bulgaria, Grecia, Luxemburgo, Malta, Eslovenia y Finlandia⁹. Con todo, en el ámbito del Estado español la regla prohibitiva no habita en Cataluña, Baleares, Galicia, Aragón, País Vasco y Navarra, que recogen la sucesión contractual en sus legislaciones civiles autonómicas¹⁰.

Descendiendo al territorio vasco, la admisión y regulación de la sucesión contractual no ofrece dudas. Inicialmente, son los Fueros de francos o Fueros breves, concedidos por reyes o señores a núcleos urbanos de tierras vascas, los que, confiriendo a partir del siglo XIII un estatuto privilegiado a dichas villas, al objeto de repoblarlas, provocan que la Tierra Llana o zona rural se dote de textos jurídicos que plasmen por escrito el Derecho consuetudinario del lugar, para compensar el desequilibrio que surge entre las urbes y el campo. Así pues, guiados por el propósito de mantener vivo el Derecho propio de la Tierra Llana, se promulgan, en Bizkaia, el *Fuero Viejo de 1452*, el *Fuero de las Encartaciones de 1503* y el *Fuero de Durango* [de fecha desconocida, siglo XIV]¹¹. En 1574 se produce la fusión de los tres enclaves territoriales vizcaínos en el seno del *Fuero Nuevo de 1526* [Bizkaia nuclear, Duranguesado y Encartaciones]. El *Fuero de Ayala de 1373* y el *Fuero General de Navarra de 1394* son, asimismo, exponentes de dicha foralidad

8 GARCÍA RUBIO, M^a. P.: “Pactos sucesorios en el Código Civil”, en GETE-ALONSO Y CALERA, M^a. C. (dir.) y SOLÉ RESINA, J. (coord.): *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica)*, tomo I, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 1260-1263.

9 La información relativa a los instrumentos de ordenación sucesoria admitidos en las legislaciones internas de los Estados que pertenecen a la Unión Europea se obtiene del Portal Europeo de Justicia: https://e-justice.europa.eu/content_succession-166-ni-es.do?member=1

10 GIL RODRÍGUEZ, J.: “La sucesión contractual como medio de protección de las personas con discapacidad”, en PÉREZ DE VARGAS MUÑOZ, P. y PEREÑA VICENTE, M. (coords.): *La encrucijada de la incapacidad y la discapacidad*, volumen I, Wolters Kluwer España, 2011, pp. 739 y ss.

11 LABAYRU Y GOICOECHEA, E. J.: *Historia General del Señorío de Bizcaya*, tomo II, Biblioteca de la Gran Enciclopedia Vasca, Bilbao, 1968, p. 147. También, TOMÁS Y VALIENTE, F.: *Manual de Historia del Derecho español*, 4^a edición, Tecnos, Madrid, 1990, pp. 253 y ss. Asimismo, LALINDE ABADÍA, J.: “El sistema normativo vizcaíno”, *Congreso de Estudios Históricos. Vizcaya en la Edad Media (Bilbao, 17-20 diciembre 1984)*, Eusko Ikaskuntza, Donostia, 1986, p. 121. Con precisión, GALICIA AIZPURUA, G. H.: *Legítima y troncalidad: la sucesión forzosa en el Derecho de Bizkaia*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pp. 30 y 31.

vasca, reguladora de la sucesión paccionada como instrumento de ordenación sucesoria. También los guipuzcoanos la emplean en la práctica jurídica, a tal efecto, durante siglos, pese a no contar con un texto escrito que recoja su normativa como el resto de los territorios¹².

El pacto sucesorio ya es, en la época medieval, un contrato suscrito entre la pareja que regenta el caserío heredado de los padres o abuelos de uno de ellos y el descendiente elegido para subrogarse en su dirección. Un acuerdo que, de forma ágil y dinámica, sella el paso de la casa de una generación a otra: sin interrupciones, sin vacíos. El descendiente elegido ya ha aprendido todo lo necesario para llevar el peso de la casa, de manos de quien se la transmite mediante el pacto. Se sintonizan la continua productividad de la explotación familiar y el recién llegado reemplazo de su dirección. Por eso, el pacto se suscribe, normalmente, en el marco de las capitulaciones matrimoniales que firman los jóvenes esposos al casarse¹³. Y toma forma de *donación*, ya que el concepto de pacto sucesorio no existe en aquella época. El 'donante' de los fueros es el dueño actual de la casa heredada por sus padres; el 'donatario' es, a su vez, el descendiente elegido para ser el siguiente eslabón en la cadena transmisora del caserío familiar. El dueño actual o 'donante' es, en realidad, el causante. El 'donatario' es, entonces, el heredero. El llamado *sucesor en vida*. Mediante el pacto suscrito por ambos, el heredero recibe, en vida del causante, la propiedad del caserío familiar, a cuenta de la herencia de aquél. Sus hermanos y hermanas, si los tiene, quedan apartados, necesariamente, de la sucesión. Por lo general, acuerdan que la pareja que cede ahora la propiedad del caserío continuará viviendo en él hasta su fallecimiento, y la nueva pareja lo dirigirá, extrayendo los recursos económicos necesarios para sostener a todo el grupo doméstico que convive bajo el mismo techo. La nueva pareja deberá tener hijos, ya que, si no es así, el pacto sucesorio quedará sin efecto y se suscribirá otro con un hermano o hermana del primer elegido que sí tenga descendencia apta para continuar con la regencia de la casa familiar¹⁴. Este es el molde clásico de un

12 Para el análisis del Fuero de las Encartaciones, ESCARZAGA, E.: *Avellaneda y la Junta General de las Encartaciones*, Bilbao, 1927, pp. 27 y ss., y ETXEBARRIA MIRONES, J. y T.: *Tradiciones y costumbres de las Encartaciones*, Bilbao, 1997, pp. 270 a 274. En lo tocante al Fuero de Durango, DIEZ DE UNZUETA, I.: "Comentario jurídico al Fuero Antiguo de la Merindad de Durango", *Cuadernos de Historia Duranguesa*, Caja de Ahorros Vizcaína, Bilbao, 1983, pp. 46 y 47. Para Ayala y Navarra, SALINAS QUIJADA, F.: *Estudio comparativo del Derecho ayalés y navarro*, Diputación Foral de Álava, 1984, pp. 137 y ss.; para Ayala, concretamente, URIARTE LEBARIO, L. M.: *El Fuero de Ayala*, Imprenta de los Hijos M. G. Hernández, Madrid, 1912, pp. 115 y 116. El análisis del territorio guipuzcoano nos lo ofrece, NAVAJAS LAPORTE, Á.: *La ordenación consuetudinaria del caserío guipuzcoano*, Donostia, 1975, pp. 148 y ss.

13 MONASTERIO ASPIRI, I.: *Los pactos sucesorios en el Derecho vizcaíno*, Universidad de Deusto, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1994, pp. 92 y 93; DE ECHEGARAY, B.: "Significación jurídica de algunos ritos funerarios del País Vasco", *RIEV*, tomo 16, 1925, pp. 94 a 118 y 184 a 222. Asimismo, MARTÍN-BALLESTERO Y COSTEA, L.: *La casa en el Derecho aragonés*, Artes Gráficas E. Berdejo Castañal, Zaragoza, 1944, pp. También, POUERADE, J.: "Algunos elementos del Derecho Privado Nordpirenaico", I Jornadas de Derecho Privado Vasco (San Sebastián, 1990), *Cuadernos de Sección de Derecho*, núm. 8, Eusko Ikaskuntza, Donostia, 1993, pp. 29 y ss. Igualmente, YABÉN Y YABÉN, H.: *Los contratos matrimoniales en Navarra y su influencia en la estabilidad de la familia*, Madrid, 1916, pp. 21 y ss.

14 MONASTERIO ASPIRI, I.: *Los pactos sucesorios*, cit., p. 93. GALICIA AIZPURUA, G. H.: *Legítima y troncalidad...*, cit., pp. 164 y 165. Asimismo, IMAZ ZUBIAUR, L.: *La sucesión paccionada*, cit., p. 165, nota 235.

pacto sucesorio; concebido, desde las necesidades más reales del ámbito rural, para la perpetuación de la integridad e indivisibilidad del patrimonio troncal en su tránsito generacional. Ágil y dinámico: consumado -a falta de la consolidación que opera a la muerte del causante-, en vida de éste, para que pueda enseñar al heredero elegido cómo asumir la dirección de la casa y el relevo se produzca, de este modo, sin solución de continuidad.

A mediados del siglo XX, la detallada y prolija regulación de nuestros textos forales se ve diluida en la parca regulación que los Proyectos de Apéndice de 1900 y 1928 y la Compilación de Bizkaia y Álava de 1959 brindan a la sucesión contractual¹⁵. El legislador navarro confeccionará, por su parte, en 1973, el vigente Fuero Nuevo de Navarra, admitiendo y regulando la sucesión contractual, en coherencia con sus sólidos precedentes normativos. Gipuzkoa continúa, asimismo, sin soporte legal alguno que plasme, por escrito, la constatada utilización de la sucesión paccionada como instrumento de ordenación sucesoria al servicio de la integridad e indivisibilidad del patrimonio familiar en el traspaso generacional. Este escenario normativo se altera, de manera significativa, con la promulgación de la Constitución Española de 1978 y merced a la letra de su art. 149.1.8^{al6}, permitiendo que el Parlamento Vasco apruebe, en 1992, la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco, reformada para Gipuzkoa, mediante la Ley de 16 de noviembre de 1999. La iniciativa legislativa más reciente culmina con la aprobación, por el Parlamento Vasco, de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco; que deroga las Leyes de 1992 y 1999, reeditando, con mayor depuración técnica, la regulación de la sucesión contractual contenida en la predecesora Ley de 1992¹⁷.

15 CELAYA IBARRA, A.: *Comentarios al Código civil y Compilaciones forales*, dirigidos por Manuel Albaladejo, tomo XXVI, *Compilación de Vizcaya y Álava*, Edersa, Madrid, 1978, pp. 129 y ss.

16 DELGADO ECHEVERRÍA, J.: "Los Derecho Civiles Forales en la Constitución", *Revista Jurídica de Cataluña*, núm. 3, 1979, pp. 643 y ss.; GARCÍA CANTERO, G.: "Por una interpretación del artículo 10.5 del Estatuto vasco", *Primer Congreso de Derecho Vasco: Actualización del Derecho civil*, 16-19 de diciembre de 1982, Oñate, 1983, pp. 289 y ss.; RUBIO TORRANO, E.: "El artículo 149.1.8ª de la Constitución y la reciente jurisprudencia doctrinal", *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 15, 1993, pp. 312 y 313; ZABALO ESCUDERO, M. E.: "Pluralidad legislativa y conflictos de leyes internos en el ordenamiento español", *Cursos de Derecho Internacional de Vitoria-Gasteiz 1994*, UPV/EHU, Tecnos, 1995, pp. 278 a 284; ASÚA GONZÁLEZ, C. I., GIL RODRÍGUEZ, J. y HUALDE SÁNCHEZ, J. J.: "El ejercicio de la competencia en materia civil por parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco", *Derecho Privado y Constitución*, núm. 2, 1994, pp. 9 y ss. y "Situación actual y perspectivas de futuros del Derecho civil vasco", *Derechos Civiles de España*, I, Rodrigo Bercovitz y Julián Martínez-Simancas (dir.), Pamplona, 1999, pp. 141 y ss.; GIL RODRÍGUEZ, J.: "Qué son los Derechos civiles forales", *La Tierra de Ayala*, Actas de las Jornadas de Estudios Históricos en conmemoración del 600 Aniversario de la construcción de la Torre de Quijana, Diputación Foral de Álava, 2001, pp. 285 y ss.; CARDONA GUASCH, O.: "Semblanza del Derecho civil de las Comunidades Autónomas. Reflexiones sobre la evolución del Derecho civil español a partir de la Constitución de 1978", *InDret*, núm. 4, 2019, p. 13. Más recientemente, ASÚA GONZÁLEZ, C. I.: "Conexión y bases de las obligaciones contractuales: a propósito de la STC 123/2019", *Derecho Privado y Constitución*, núm. 37, 2020, pp. 235 y ss.

17 IMAZ ZUBIAUR, L.: "El pacto sucesorio en el Derecho Civil Vasco", en GETE-ALONSO y CALERA, M^a. C. (dir.) y SOLÉ RESINA, J. (coord.): *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica)*, tomo I, Thomson-Civitas Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 1471-1498 (2ª edición, revisada y actualizada, 2016).

Por el contrario, muy distinto es el escenario normativo del pacto sucesorio en el Código civil de 1889¹⁸. El Código civil es contrario a la admisión de los contratos sucesorios, pues se halla inspirado en el propio criterio prohibitivo de los mismos, adoptado por el Derecho romano. Aunque anteriormente no faltaran concretas prohibiciones de determinados pactos, hay que datar en Las Siete Partidas de Alfonso X El Sabio -que vierte al Derecho castellano las esencias romanas y canónicas-, la aversión del ordenamiento castellano hacia la sucesión pactada, pese a su aún frecuente uso en el ámbito rural¹⁹. Lo manifiesta, claramente, el actual art. 1.271.II CC: “Sobre la herencia futura no se podrá, sin embargo, celebrar otros contratos que aquellos cuyo objeto sea practicar entre vivos la división de un caudal y otras disposiciones particionales, conforme a lo dispuesto en el artículo 1056”. En lo relativo a la eventual admisibilidad, por parte de dicho precepto, de la partición *inter vivos* del art. 1056, la mayoría de la doctrina apuesta por configurarla, no como un pacto sucesorio, sino como una partición sin las formalidades propias de los testamentos, y sin carácter contractual. La intervención de los herederos en la partición no conlleva su contractualización; será siempre un negocio jurídico unilateral del causante.

Adentrándonos en las razones de la regla general prohibitiva de los pactos sucesorios contenida en el Código civil y sus antecedentes inmediatos, una de las más alegadas ha sido -además de la inalterabilidad de un sistema férreo de legítimas individuales y milimetradas-, precisamente, el carácter irrevocable de los mismos, argumentando la conveniencia de que el causante conserve la libertad dispositiva *mortis causa* hasta el último de sus días. No obstante, ha de tenerse en cuenta que, aunque los pactos sucesorios pudiesen ser revocables, la regla del art. 1271.II del Código civil no proclama el veto en función de la revocabilidad o no del pacto: se prohíbe, sin ulteriores matizaciones, el contrato sobre herencia futura en razón de la peculiaridad de su objeto. La regla general prohibitiva del art. 1271.II del Código civil encuentra apoyo en otros preceptos del mismo cuerpo legal²⁰: el art. 991, al exigir, para aceptar o repudiar la herencia, la certeza de la muerte de la persona a quien se haya de heredar; el art. 816, estableciendo que toda renuncia o transacción sobre la legítima futura entre el que la debe y sus herederos forzosos es nula; el art. 1674, que parece excluir la comunicación entre los socios de una sociedad universal, de los bienes que adquieran luego por herencia o legado y el propio art. 658, que veta la posibilidad de que la sucesión se defiera por pacto. Como excepciones a esta regla prohibitiva de los pactos sucesorios, el Código civil reconoce, hoy, la validez de varios contratos sobre la futura sucesión: 1) La mejora por contrato oneroso celebrado con un tercero o

18 CREMADES GARCÍA, P.: *Sucesión mortis causa de la empresa familiar: la alternativa de los pactos sucesorios*, Dykinson, Madrid, 2014, p. 16.

19 OÑATE CUADROS, F. J.: “Un cambio de paradigma: Los pactos sucesorios”, *Egiunea. Revista del Colegio Notarial del País Vasco*, núm. 8, noviembre 2020-enero 2021, pp. 21 y ss.

20 IMAZ ZUBIAUR, L.: *La sucesión paccionada*, cit., p. 93, nota 125.

realizada en capitulaciones matrimoniales 2) La promesa de mejorar o no mejorar hecha en escritura pública de capitulaciones matrimoniales; 3) La donación por razón de matrimonio de bienes futuros para caso de muerte²¹. En estos tres tipos, el pacto tiene por objeto una herencia futura, pero el carácter de verdadero pacto o contrato sucesorio se da, propiamente, cuando la promesa de mejorar o no mejorar, la mejora actual o de presente, y la donación entre cónyuges de bienes futuros, se otorgan en capitulaciones matrimoniales, así como también si la mejora tiene lugar en contrato oneroso celebrado con tercero; ya que, entonces, tales acuerdos devienen -por su bilateralidad- irrevocables, concurriendo la nota característica de los contratos.

2. Naturaleza *mortis causa* del pacto con independencia del tipo de atribución patrimonial aparejada a la designación sucesoria.

Como se desprende del encuadre histórico del pacto sucesorio, se configura éste, durante siglos, como un instrumento de ordenación sucesoria destacadamente adaptable a las necesidades que muestra la sociedad rural a la hora de consumar la transmisión generacional e indivisa del patrimonio familiar. El traspaso indiviso de dicho acervo lo procuran -por ejemplo, en Bizkaia- tanto el principio troncal como la legítima amplia y colectiva en favor de la descendencia; contando el *de cuius*, ya desde la época anterior a los Fueros (son éstos los que dan cuenta de la práctica jurídica que por costumbre se viene desarrollando, desde tiempos remotos, en los traspasos sucesorios) con la posibilidad de elegir a un solo sucesor, apartando al resto. Este sistema de heredero único es un elemento clave de los ordenamientos civiles que se ubican en la órbita pirenaica, ya que tratan de evitar, a toda costa, la desintegración -por fraccionamiento- del patrimonio familiar que garantiza, en la mayoría de los casos, la supervivencia del grupo doméstico que lo regenta. El pacto sucesorio entra en esta ecuación, precisamente, para determinar el momento y la forma en la que esa transmisión tiene lugar, de cara a optimizar el relevo generacional.

¿Por qué un contrato y no un testamento? ¿Qué ventaja tiene la vía contractual en este contexto jurídico? En efecto, solo la vinculación que emerge de la bilateralidad del pacto permite asegurar al sucesor que se vuelca con el causante (y, en su caso, también con su consorte) en el aprendizaje intensivo de las tareas

21 BLASCO GASCÓ, F. P.: *La mejora irrevocable (Análisis de la mejora ordenada por capitulaciones matrimoniales o por contrato oneroso celebrado con un tercero)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1990, pp. 202 y ss.; ESPEJO LERDO DE TEJADA, M.: *La sucesión contractual en el Código civil*, Universidad de Sevilla, Madrid, 1999, pp. 262 y ss.; LACRUZ BERDEJO, J. L y SANCHO REBULLIDA, F. A.: *Derecho de sucesiones*, tomo I, *Parte general. Sucesión voluntaria*, Bosch, Barcelona, 1971, pp. 725 y ss. Sobre la que fue (también) excepción del art. 177 CC, derogado en virtud de la Ley 7/1970, de 4 de julio, de modificación del capítulo V del título VII, del libro I del Código civil sobre adopción, DE LOS MOZOS, J. L.: "Adopción y pacto sucesorio", *Revista de Derecho español y americano*, núm. 22, 1968, pp. 11 y ss. En torno a la sucesión paccionada relacionada con las donaciones de bienes futuros entre cónyuges, PUIG PEÑA, F.: "La donación matrimonial de bienes futuros", *Estudios de Derecho Civil en honor del Profesor Castán Tobeñas*, tomo IV, Ediciones Universidad de Navarra, Aranzadi, Pamplona, 2002, pp. 375 y ss.

que conlleva la regencia integral del patrimonio familiar. El pacto ofrece, a falta de su definitiva consolidación a la muerte del causante²², la seguridad de que -si no se aparta del guion- será ese sucesor el que finalmente herede el patrimonio en el que lleva años trabajando. El causante, a su vez, consigue lo que pretende: asegurarse, como lo hicieron sus progenitores con él, décadas antes, la continuación íntegra del acervo que recibió. No puede descuidarse la ventaja que supone, para ambos, para la familia al completo, la comunidad vital que surge tras el pacto: heredero y consorte se sitúan, como 'amos nuevos' al frente del trabajo más duro de la casa, mientras aprenden de los 'amos viejos' la gestión y regencia del patrimonio. Los 'amos nuevos' tienen descendencia para continuar con la cadena de transmisión²³ y los 'amos viejos' mueren en casa, atendidos hasta sus últimos días. Para cuando éstos fallecen, el relevo ya ha tenido lugar. La designación sucesoria contenida en el pacto en favor del sucesor -generalmente a título universal- adquiere plena firmeza y no requiere de delación ni aceptación *post mortem*, toda vez que esta fase ya ha sido consumada mediante el contrato. Se trata, pues, de adelantar los efectos de la ordenación sucesoria al momento en el que causante y sucesor emprenden juntos, con sus respectivos consortes, el camino de la enseñanza-aprendizaje; del relevo. El causante ya sabe que, antes de morir, debe dejar preparado a su continuador. Sobra decir que ese mismo deseo es perfectamente trasladable al contexto socio-económico actual; especialmente, en lo que concierne a la transmisión indivisa de patrimonios y empresas (familiares) productivas²⁴.

El testamento, en cualquiera de sus modalidades, no puede garantizar, de la misma manera, que el relevo se produzca antes de la muerte del causante; ofreciendo seguridad, a ambas partes, de que el patrimonio seguirá unido,

-
- 22 LACRUZ BERDEJO, J. L., SANCHO REBULLIDA, F. A., LUNA SERRANO, A., DELGADO ECHEVERRÍA, J., RIVERO HERNÁNDEZ, R. y RAMS ALBESA, J.: *Elementos de Derecho civil*, tomo V, *Derecho de sucesiones*, Dykinson, Madrid, 2001, pp. 52, 53 y 423. Asimismo, PUIG I FERRIOL, L.: *Comentarios al Código civil y Compilaciones forales*, dirigidos por Manuel Albaladejo y Silvia Díaz Alabart, tomo XXVII, volumen 2º, 2ª edición, Edersa, Madrid, 1990, pp. 132 y ss.
- 23 MARTÍNEZ SARRÓN, A.: "En torno a la familia foral", *Revista de Derecho Privado*, 1964, pp. 380 y ss.; BALPARDIA Y DE LAS HERRERÍAS, G.: *El Fuero de Vizcaya en lo civil*, Bilbao, 1903, p. 28; GARCÍA ROYO, L.: *La Foralidad civil de las Provincias vascongadas*, tomo II, Vitoria, 1952, p. 67. En la misma línea, JADO Y VENTADES, R.: *Derecho civil de Vizcaya*, 2ª edición aumentada y comparada con el Proyecto de Apéndice al Código civil redactado por la Comisión Especial de Vizcaya y Álava, Casa de Misericordia, Bilbao, 1923, p. 221.
- 24 Propone el autor la admisión de la sucesión contractual en el ámbito del Código civil. Para ello, entre otras cosas, alude a la funcionalidad del pacto en la transmisión sucesoria de la empresa familiar. Ofrece, sin duda, datos de interés: "Así, en España el 85 por ciento del total de las empresas españolas son familiares y generan el 70 por ciento del empleo privado y del Producto Interior Bruto. Por su parte, en la Unión Europea el 60 por ciento de las empresas son familiares, lo que representa una cifra de 17 millones de empresas que generan 100 millones de empleos. Y en Estados Unidos el 80 por ciento de las empresas tienen la condición de familiares y producen el 50 por ciento del empleo. Un último dato que debe tenerse en cuenta es que el 80 por ciento de las empresas del mundo son familiares, según las estadísticas manejadas por la Family Business Network (FBN). Fuente de información: Instituto de la Empresa Familiar (www.iefamiliar.com). Véase, asimismo, www.fbn-i.org" (OLMEDO CASTAÑEDA, F. J.: "Prohibición de los", cit., p. 10, nota 18). Cita el autor, como referencias: FERNÁNDEZ GIMENO, J. P. y REYES LÓPEZ, M. J.: *La empresa familiar*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, p. 172 y TENA ARREGUI, R.: *Organización de la empresa familiar: perspectivas estática y dinámica*, Colegio Notarial de Madrid, Madrid, 2006, p. 36. En esta línea, ALBIEZ DOHRMANN, K. J.: "Disposiciones patrimoniales en vida para después de la muerte", Garrido Melero, Melero y Fugardo Estivill, José María (dir.), *El patrimonio familiar, profesional y empresarial. Sus protocolos*, tomo II, Bosch, Barcelona, 2005, p. 589.

productivo y bien atendido. La vinculación contractual favorece, justamente, esa etapa anterior; con la garantía de que, a la muerte del causante, no habrá cambios en la decisión tomada si el rumbo permanece inalterado. En estos contextos en los que la indivisibilidad del acervo familiar es una cuestión de supervivencia, de poco sirven los principios que proclaman la necesaria ambulatoriedad de la voluntad del causante como alarde de la libertad que éste debe conservar, hasta su muerte, para mutar, su diseño sucesorio, cuantas veces estime oportuno. ¿No es, acaso, el propio pacto, un ejercicio de esa misma libertad? ¿Por qué proscribir la vinculación contractual en materia sucesoria si es dicha 'atadura', precisamente, la que evita que el relevo en la regencia del patrimonio tenga que hacerse tras la muerte del causante y sin la participación de éste? La desconfianza basada en las intenciones que tendrían los sucesores designados mediante pacto, para adelantar el momento del fallecimiento del causante, carece de fundamento. Al contrario: más garantías tendrá el sucesor designado mediante contrato -de que será él quien se quede, finalmente, con el patrimonio que ha ido regentando con la ayuda del causante- que el designado en testamento; toda vez que éste con más razón podría tratar de evitar el cambio de opinión del *de cuius* y la consiguiente revocación del nombramiento testamentario²⁵.

Las reticencias hacia el pacto sucesorio no terminan con ese débil argumento. Desde el punto de vista técnico, la ingeniosa fusión que se produce entre su naturaleza *mortis causa* y su plasmación contractual también ha generado controversia. Algunos estudiosos lo han tachado, por su proximidad histórica respecto de la donación y su frecuente envoltorio capitular, como un negocio jurídico de naturaleza híbrida; *inter vivos* y *mortis causa*, al mismo tiempo. El hecho de que el contrato sucesorio se perfeccione en vida del causante y procure efectos

25 Son varias y destacadas las razones que aconsejan la admisión, la regulación y el fomento de la sucesión contractual. Las enumera OÑATE CUADROS, F. J.: "Un cambio de", cit., pp. 22 y ss.: 1) Planificación anticipada de la sucesión ordenándola en un momento en que el causante goza de plenas facultades psíquicas, tanto cognitivas como volitivas, sin quedar al albur de un testamento de última hora hecho bajo presiones de todo tipo de personas cercanas o de aluvión, evitándose posibles captaciones de voluntad; 2) Regulación de la contribución de los miembros de la familia a subvenir sus necesidades personales y económicas, incluyendo la prestación no lucrativa de servicios de asistencia personal. El pacto sucesorio permite integrar de forma armónica figuras como los vitalicios o prestaciones de alimentos, también introducidas en el Código civil por la Ley 41/2003; 3) Ordenación con total certeza, validez y eficacia jurídicas de la sucesión en los patrimonios productivos, ya sean pequeñas empresas familiares, ya patrimonios complejos; 4) Servir como instrumento eficaz para dar solución a la sucesión por causa de muerte en familias con problemas personales o patrimoniales complejos, facilitando el encuentro y acuerdo equilibrado entre los interesados en su resolución, evitando su enquistamiento y que años después surjan agravados por la irrupción violenta de emociones y sentimientos reprimidos una vez que los padres faltan; 5) Proteger eficazmente el patrimonio del instituyente frente a decisiones contrarias a sus propios intereses inducidas por terceros, sin necesidad de acudir a procedimientos de incapacidad potencialmente penosos y desagradables y de resultado incierto. En este sentido, el asentamiento, esperemos que definitivo, del principio de autorregulación de la persona para el caso de que en el futuro requiera de apoyos para el ejercicio de su capacidad jurídica en el que se asienta la Convención de Nueva York de apoyo a las personas con discapacidad y el Proyecto de Ley actualmente en trámite parlamentario va a permitir, allá donde se admitan, un uso del pacto sucesorio, tanto en favor de los propios contratantes como de terceros establecer un régimen vinculante perfectamente adaptado a las necesidades específicas de cada persona; 6) Asegurar el reintegro de las deudas contraídas por el causante frente a las personas físicas o jurídicas que financien las necesidades vitales de las personas mayores dependientes, con los rendimientos económicos correspondientes.

de presente -no solo en lo que a la designación sucesoria se refiere, sino, también, a la eventual transmisión de la propiedad de lo atribuido al sucesor-, ha generado, sin duda, una buena dosis de inquietud. Sobre todo, ya más recientemente, cuando el objeto de la atribución sucesoria contractual es un bien singular. Esta última perspectiva es la que provoca, de hecho, la desnaturalización conceptual del pacto en la normativa fiscal, a los efectos de evitar conductas fraudulentas. Con todo, sintetizo mi posicionamiento en torno a las cuestiones planteadas:

- La naturaleza del pacto es, exclusivamente, sucesoria. Se ubica en el lado de los negocios jurídicos *mortis causa* porque, si bien el fallecimiento del causante y, con ello, la apertura de su sucesión, forma parte del supuesto de hecho del pacto -toda vez que el designado sucesor no ostentará, hasta el deceso del *de cuius*, un pleno y definitivo derecho sobre lo atribuido por aquél-, las disposiciones contenidas en su *corpus* desplegarán, siempre, sus efectos, con cargo al caudal relicto; sin perjuicio de que se haya anticipado, al momento de la celebración del contrato, la entrega de la asignación sucesoria correspondiente al designado. No es, por tanto, un negocio híbrido. El hecho de que se perfeccione en vida del causante y expanda su eficacia desde el momento de la firma, no implica que se trate de un negocio *inter vivos*, porque todo lo atribuido en su virtud se transmite a cuenta de la herencia de aquél.

- El hecho de que, a lo largo de su extensa trayectoria histórica, el pacto sucesorio se haya otorgado mediante escritura pública de capitulaciones matrimoniales tampoco puede inducir a error: el empleo (ya pretérito) de la escritura capitular, para la plasmación notarial del pacto, ni convierte el pacto en negocio *inter vivos* ni transforma los capítulos maritales en negocio ordenador de la sucesión. Deslindemos, pues, pacto sucesorio de capitulaciones matrimoniales: solo el pacto es instrumento apto para ordenar la sucesión del causante; las capitulaciones matrimoniales únicamente se configuran como “soporte” o “marco” documental en el que dicha ordenación queda reflejada. El pacto sucesorio es, propiamente, el instrumento ordenador de la sucesión del *de cuius*; los capítulos maritales, sin embargo, uno de los documentos que puede llegar a contener en su seno el *corpus* de aquel pacto²⁶. De ahí que resulte errónea la alusión diferenciada

26 “Las capitulaciones en las que se integre el pacto, podrán teóricamente ser las del instituyente o instituyentes o los del instituido. En el primer caso se trataría bien de instituciones entre los propios otorgantes de las capitulaciones o a favor de terceros -por ejemplo, los hijos y descendientes-, y en el segundo supuesto, que ha sido el tradicional y en el que generalmente se piensa, nos encontraríamos con que el instituyente concurre a las capitulaciones para realizar una designación sucesoria a favor de algunos de los otorgantes. ¿Por qué conectar, sin embargo, la satisfacción de los intereses que pueden subyacer en cualquiera de estas situaciones, y a las que el pacto atiende, a las capitulaciones matrimoniales? No siendo tal conexión una exigencia formal del sistema de la LDCFPV, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho catalán, y pudiéndose por tanto realizar pactos sucesorios en escritura pública, la vinculación entre pacto y capitulaciones en buena lógica únicamente -y no de forma necesaria- habrá de producirse cuando la designación venga determinada por el hecho del matrimonio. En estos casos cabe, quizás, sobre todo si se trata de la designación en una explotación familiar y hay eficacia traslativa de presente con pacto de comunidad de vida o reserva de usufructo, que se resuciten las tradicionales capitulaciones forales entendidas como constitución familiar; pero tampoco parece improbable, y esto dependerá de la práctica

al pacto sucesorio y a las capitulaciones matrimoniales como si ambas fueran dos formas distintas de ordenar la sucesión del causante. El pacto sucesorio es la única mención que cabe añadir a la del testamento, la ordenación por comisario y la ley. Las capitulaciones matrimoniales cumplen, en su caso, la mera función de albergar y vehicular un pacto sucesorio.

- El pacto sucesorio no es una donación. Esta es una asimilación que en la actualidad sigue generando confusión y duda. Siempre lo ha hecho. Y ya es hora de tomar medidas concretas para disiparlas. Es cierto que en los textos forales vascos del Medievo -y en muchos otros de la órbita pirenaica²⁷- el pacto sucesorio ha sido descrito y regulado empleando el término “donación”. Se ha utilizado, durante siglos, este término porque no había otro para hacer referencia al contrato sucesorio. No se acuñó el molde terminológico de “pacto sucesorio” hasta la etapa de las compilaciones, en la década de los sesenta del siglo XX²⁸. Pero numerosos datos confirman que el negocio al que se referían los legisladores forales, empleando el término “donación”, no era otro que el pacto sucesorio²⁹. En los textos legales más modernos, incluidos los vigentes³⁰, los legisladores autonómicos todavía introducen disposiciones en las que advierten que determinadas donaciones se entenderán pactos sucesorios, en todo caso o salvo estipulación en contrario. Aún hay regulaciones que contemplan, expresamente, la donación universal de bienes -arrastrada hasta hoy, durante ocho siglos, desde los fueros más antiguos- para ilustrar un contrato sucesorio en toda regla³¹. Esta es, por tanto, la leña

notarial, que ello se reconduzca sin más a la idea de pacto. Idea a la que parece todavía más lógico que se recurra en los demás supuestos, que teóricamente pueden ser muchos. Y es que, existiendo la posibilidad de realizar un pacto sucesorio en escritura pública no es necesario recurrir a unas “capitulaciones” con contenido predominante o exclusivamente sucesorio. Por eso resulta hoy anacrónica la Exposición de Motivos de nuestra ley cuando señala que “el caso más importante de sucesión pactada es...el que se establece en capítulos matrimoniales” (ASUA GONZÁLEZ, C. I.: “Las formas de designar”, cit., p. 213).

27 IMAZ ZUBIAUR, L.: *La sucesión paccionada*, cit., pp. 73 y ss.

28 El primer texto que lo utiliza es la Compilación aragonesa de Derecho Civil, en 1967.

29 IMAZ ZUBIAUR, L.: *La sucesión paccionada*, cit., pp. 73 y ss. En esta línea, a juicio de GALICIA AIZPURUA, G. H.: *Legítima y troncalidad*, cit., p. 182, en referencia a nuestros legisladores forales explica que “los propios redactores parecen aprehender ese matiz sucesorio cuando en la ley II, título XXIII, califican a los “donatarios” como “suscesores en vida de los donadores”. Y la misma idea reflejan expresiones tales como la de dar “lo suyo en vida”, empleada por las leyes I y II, título XXIII, y ley XVII, título XX, o al exigir que en las donaciones universales se satisfaga el requisito formal del apartamiento de los demás sucesores forzosos (ley XIII, título XX, que alude al supuesto de que se done una casería “con todos sus pertenescidos y con todos los bienes muebles y rayzes””. Al respecto, y confirmando el uso frecuente de estas fórmulas, JADO Y VENTADES, R.: *Derecho civil de*, cit., pp. 210 y ss.

30 Como botón de muestra, el propio art. 102 LDCV: “La donación *mortis causa* de bienes singulares se considera pacto sucesorio y también lo será la donación universal *inter vivos*, salvo estipulación en contrario”. Igualmente, la ley 169 sobre el posible carácter irrevocable de la donación *mortis causa*. Asimismo, el art. 383 CDFA: *Carácter de las donaciones. 1. La donación universal de bienes habidos y por haber equivale a institución contractual de heredero, salvo pacto en contrario. 2. La donación mortis causa de bienes singulares tendrá el carácter de pacto sucesorio.*

31 Véanse, por ejemplo, la regulación navarra (Fuero Nuevo de 1973, “*De las donaciones para la familia y para la unidad y continuidad del patrimonio familiar*”, leyes 120 y siguientes) y la regulación balear (Compilación de 1990, arts. 8 y siguientes, sobre las “*Donaciones universales*”, recientemente derogadas por la disposición derogatoria única de la Ley 8/2022, de 11 de noviembre, que entrará en vigor el 17 de enero de 2023, según determina su disposición final segunda; pero reeditados, en los arts. 6 y siguientes de la nueva norma, para Mallorca y Menorca).

que sigue alimentando la dificultad para delimitar la donación respecto del pacto sucesorio. Y, a nivel sustantivo, el deslinde es único y, al parecer, demasiado sutil: la donación transmite un bien a cuenta del patrimonio actual del titular y no efectúa nombramiento sucesorio alguno; el pacto sucesorio de institución, cuando su eficacia es de presente (es la única modalidad que genera incertidumbre), canaliza un nombramiento sucesorio, y, como mucho, transmite, en el momento, siempre a cuenta de la herencia del causante, la propiedad (provisional) de la asignación sucesoria que lleva aparejada dicho nombramiento.

- El pacto sucesorio de institución no lleva “incorporada” una donación, como se ha sugerido³². La transmisión patrimonial que, en su caso, efectúa el causante en favor del designado sucesor, en el marco de un pacto sucesorio con eficacia de presente, no es una “donación”. La comprensión de dicha atribución patrimonial no exige acudir a la figura jurídica de la donación. La designación de sucesor, a título universal o particular, canalizada vía contrato sucesorio, puede llevar aparejada, en el momento de su otorgamiento, la transmisión de una serie de bienes y derechos a cuenta de la herencia (futura). Así, la designación sucesoria y la atribución patrimonial van de la mano, de forma inescindible. Ese nombramiento sucesorio es, justamente, la causa de la atribución de los bienes, esto es, la razón por la que ésta se lleva a cabo. Es voluntad de ambos contratantes la de nombrar al nuevo sucesor y la de recibir, en su caso, con adelanto, lo que, a cuenta de esa designación recibirá el sucesor tras la muerte del causante, si se trata de un pacto con eficacia diferida.

- La naturaleza exclusivamente sucesoria del pacto y el deslinde respecto de la figura de la donación no debe mutar, en ningún caso, en función de cuál sea el objeto de la asignación sucesoria cuya propiedad (provisional) se transmite, de presente, al nombrado sucesor. El pacto sucesorio no deja de serlo si lo que se transmite, a cuenta del caudal hereditario del causante, es un bien singular, en lugar de una cuota, una proporción o la totalidad de su patrimonio actual (y venidero, si al contrato se le dota de la “actuación intermitente”)³³. De hecho, es

32 http://www.forulege.com/default.cfm?atala=bloga_ikusi&id=1049.

33 Afirma, en este punto, PUIG I FERRIOL, L.: *Comentarios al Código*, cit., pp. 289 y 290, en relación al derogado art. 80-I del texto compilado catalán, que “en cuanto a las modalidades que pueden darse en el heredamiento cumulativo, la proposición última del artículo 80-I permite hacer todavía la subsiguiente subdistinción. El tipo que podría denominarse normal sería el de que, en el momento de ordenarse el heredamiento éste comporte además una inmediata transmisión a favor del heredero de los bienes que a la sazón tenga el heredante, con las excepciones antes referidas; por tanto, los bienes que después adquiera el heredero, en virtud de lo que se ha venido en denominar “actuación intermitente” del heredamiento con respecto a los bienes que adquiera el heredante después del heredamiento (bienes futuros). Pero como semejante posibilidad se reputa más bien anormal, en cuanto limita gravemente la esfera patrimonial del heredante, el artículo 80-I exige pacto expreso para que el heredamiento tenga tal carácter, lo cual deberá entenderse en el sentido de que la voluntad de las partes no ofrezca dudas en cuanto a esta actuación intermitente del heredamiento con respecto a los bienes futuros”.

frecuente hallar, en las normas civiles que lo regulan, referencias al título universal o particular por el que puede ser nombrado el sucesor en un pacto sucesorio de institución. El designado sucesor puede serlo, por tanto, a título de herencia o a título de legado. No hay más títulos sucesorios que estos dos. La asignación patrimonial adjunta a dicho nombramiento podrá, por tanto, tratarse de una cosa concreta. Tanto en el caso de que el sucesor haya sido nombrado legatario como en el supuesto en que se trate de un heredero en cosa cierta³⁴. Y no por ello el negocio ordenador mediante el cual el causante lo nombre dejará de ser pacto, si conserva todas las características de éste. Nadie sugiere que un testamento pierda tal condición cuando contiene una designación sucesoria a título particular. Resultaría impensable.

III. LA DESNATURALIZACIÓN CONCEPTUAL DEL PACTO SUCESORIO EN LA NORMATIVA FISCAL ATIENENTE AL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.

I. Punto de partida: la Comunidad Autónoma del País Vasco es competente para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario.

Tras la segunda Guerra Carlista se promulgó la Ley de 21 de julio de 1876, aboliendo los Fueros casi en su totalidad. Cánovas del Castillo, entonces Presidente del Gobierno del Estado, impuso a las provincias, a través de dicha Ley, el pago de una cantidad de dinero a la Hacienda estatal y la aportación de hombres “a las quintas”. Las Diputaciones de los tres Territorios Forales (Álava, Bizkaia y Gipuzkoa) se resistieron a cumplir dicha imposición, por lo que Cánovas dictó la sustitución de las Diputaciones Forales por Diputaciones Provinciales, como las que había en el resto de provincias del Estado. Tras esta conversión de las Diputaciones Forales en Diputaciones Provinciales, Cánovas les exigió a éstas que cumplieran las obligaciones impuestas por la Ley de 1876, pero las Diputaciones no tenían estructura administrativa ni estadística precisa para ello. Para colmar, provisionalmente, este vacío, el Estado llegó a un acuerdo con las nuevas Diputaciones Provinciales: en lo sucesivo, éstas recaudarían, en sus respectivos territorios, los impuestos que el Ministerio de Hacienda habría recaudado, en dichas demarcaciones, actuando de oficio. Una vez recaudadas las cantidades relativas a los impuestos estatales, las Diputaciones Provinciales recaudadoras se las abonarían a la Hacienda estatal. A este acuerdo, con una duración prevista de ocho años, se le denominó Concierto Económico y fue refrendado por el Decreto de 28 de febrero de 1878³⁵. Se extendió en el tiempo. Se renovó en 1886, 1893, 1894, 1906 y 1926, porque era un acuerdo ventajoso: el Ministerio de Hacienda

34 GARCÍA-GRANERO FERNÁNDEZ, J.: *Comentarios al Código civil y Compilaciones forales*, dirigidos por Manuel Albaladejo y Silvia Díaz Alabart, tomo XXXVII, volumen 1º, Edersa, Madrid, 1998, pp. 143 y 144.

35 <https://conciertoeconomico.org/pdf/real-decreto-28febrero1878.pdf>.

recaudaba unos recursos inmediatos y seguros sin incurrir en gastos de ningún tipo, mientras que las Diputaciones implicadas gozaban de un amplio margen de autonomía³⁶ a nivel económico y administrativo. Tras la Guerra Civil española el Concierto Económico fue derogado para Bizkaia y Gipuzkoa por su consideración como “provincias traidoras”. Por el contrario, Álava y Navarra³⁷ mantuvieron el Concierto durante toda la dictadura franquista.

Tras la aprobación de la Constitución Española en 1978, fue la Disposición Adicional Primera (La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía)³⁸ la que cimentó la recuperación, para Bizkaia y Gipuzkoa, del régimen foral de Concierto Económico que aún mantenía Álava; conformando, desde entonces, los tres territorios, una única comunidad autónoma. El régimen tradicional de relación tributaria entre el Estado y el País Vasco pasó, en 1979, al texto del Estatuto de Autonomía³⁹ y, de ahí, a la de una norma promulgada *ad hoc*: la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico⁴⁰. Se renueva el sistema en 2002⁴¹, en virtud de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, con notables cambios. Desde entonces, todas las modificaciones que se han ido adosando al sistema

36 <https://conciertoeconomico.org/el-concierto/historia/500-anos-de-hacienda-foral/>.

37 De forma similar, Navarra mantiene un sistema denominado Convenio Económico y quedó regulado por la Ley 28/1990 de 26 de diciembre, habiéndose reformado en varias ocasiones, la última mediante la Ley 14/2015, de 24 de junio: “El caso de Navarra regula, a través de su Ley paccionada de 1841 el sistema seguido que se denominaba sistema de convenio. La contribución directa por un tanto alzado que se impone en 1841 a Navarra, se modificaría por el art. 24 de la ley de 21 de julio de 1876 que autorizaba al gobierno para actualizar los ingresos fiscales de Navarra. Posteriormente, el Real Decreto de 15 de agosto de 1927 modificó la cantidad a pagar en concepto de cupo, concretamente de dos a seis millones de pesetas. La siguiente modificación se hizo por la Ley de la Jefatura del Estado de 8 de noviembre de 1941 y el convenio siguiente por Decreto ley de 24 de julio de 1969. La Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, que viene a ser su Estatuto de autonomía (STC 16/1984) recoge en su art. 45 que la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional de Convenio económico. El vigente convenio económico se firmó el 31 de julio de 1990 y aprobado por ley 28/1990, de 26 de diciembre, ha sido reformado en varias ocasiones hasta la última reforma operada por la Ley 14/2015, de 24 de junio. Tanto la ley del concierto vasco como la ley del convenio navarro han sido denominadas como leyes paccionadas y su tramitación parlamentaria presenta algunas peculiaridades”. https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/impresion/sinopsis_pr.jsp?art=1&tipo=3.

38 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>.

39 <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1979-30177>.

40 <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1981-12241>.

41 Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-9969>.

hacen referencia, precisamente, a la Ley del 2002, empezando por la articulada en 2007⁴². También, en esta línea, las de 2014⁴³ y 2017⁴⁴.

En el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco no es el Gobierno Vasco el que ejecuta las competencias relativas al sistema tributario propio. Conforme establece el art. 41.2.a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco, son los Territorios Históricos (Álava, Bizkaia y Gipuzkoa) los competentes para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. Así pues, según establece el art. 41.2.b) del Estatuto, la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección. Corroborar, pues, este listado de competencias en favor de los Territorios Históricos y, como brazos ejecutores, en pro de sus Diputaciones Forales, el propio art. 2 de la Ley del Concierto Económico⁴⁵.

En especial, destaco aquí la competencia para “regular”, dentro del respectivo territorio, el régimen tributario. Y, concretamente, en lo atinente a la sucesión contractual, la competencia para aprobar normativa propia en torno al Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Me adentro, seguidamente, en el examen del régimen jurídico que dicha normativa específica dispensa a la tributación del pacto sucesorio. No sin antes indicar que cada Territorio Histórico tiene su propia regulación al respecto. Por orden cronológico: Bizkaia [Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modificada por la Norma Foral 1/2017, de 12 de abril, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil

42 Ley 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2007-18576>.

43 Ley 7/2014, de 21 de abril: por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2014-4284.

44 Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-15713.

45 Según LARREA, P.: “El modelo Financiero del Concierto Económico”, *Ekonomiaz*, 19, 1987, pp. 34 y ss.: “Esta triple capacidad (de gestión, financiera y normativa) configura un nivel elevado de autonomía fiscal solamente superado por aquellos países federales donde la armonización tributaria es más débil que en el sistema-Concierto y la superposición de fuentes es la regla general”.

Vasco]; Gipuzkoa [Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo⁴⁶, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones] y Álava [Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modificada por la Norma Foral 18/2017, de 20 de septiembre, de adaptación del sistema tributario de Álava al Derecho Civil Vasco]. Resulta llamativo, cuanto menos, que sea el Estatuto de Autonomía del País Vasco el que recoja la pretensión político-jurídica de crear una Hacienda Autónoma (“Para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias, el País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma”), y que sean, finalmente, los Territorios Históricos, los que ostenten la ‘legitimidad reguladora’ para crear normativa tributaria. No deja de ser revelador, asimismo, que los tres Territorios desplieguen dicha competencia de forma independiente unos de los otros, aunque en la materia que aquí tratamos Gipuzkoa se alinee con Bizkaia, reproduciendo su normativa. De ahí que tengamos, sobre la mesa (al menos formalmente) tres regulaciones distintas que examinar, para abordar el tratamiento fiscal que se le dispensa, en el ámbito vasco, a la sucesión contractual⁴⁷.

2. Análisis de las regulaciones fiscales de los Territorios Históricos de Bizkaia, Gipuzkoa y Álava, en lo que concierne al pacto sucesorio y en el marco del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

A) Bizkaia.

El territorio vizcaíno aprobó, en su día, la Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre, de adaptación del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco⁴⁸ -regulado, por aquel entonces, en la Ley 3/1992, de 1 de julio⁴⁹-. Adaptaba, precisamente, al Derecho civil del País Vasco, la Norma Foral 11/1985, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; primera en Bizkaia, reguladora de dicho impuesto, desde la promulgación, en 1981, de la Ley del Concierto Económico. Aquella Norma Foral de Adaptación de 2002 supuso un cambio importante en el tratamiento fiscal del pacto sucesorio con eficacia de presente: hasta entonces había tributado como una donación *inter vivos* y, en adelante, pasaría a ser considerado (conforme a su verdadera naturaleza) como un negocio de ordenación *mortis causa*, también a efectos fiscales. La redacción de algunos apartados de aquella norma de adaptación mostraba una deficiente técnica jurídica

46 <https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/2529811/Norma+Foral+2-2022+del+ISyD.pdf/d5fba488-f44e-96af-6a7f-c8baf7285610>.

47 Para una comparativa entre el resto de comunidades autónomas sometidas al régimen común, TALLÓN TABOADA, J. M. y NAVARRO MIR, P.: “La discriminación de trato en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en función del territorio de residencia del sujeto pasivo desde la perspectiva constitucional y del derecho europeo”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2014, Aranzadi, 36 pp.

48 <https://app.vlex.com/#vid/279957079>.

49 https://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/pv-13-1992.html.

como ya tuve ocasión de advertir⁵⁰; no obstante, fueron, sin duda, reveladoras, las palabras de ZUBERO OLAECHEA (entonces Responsable de la Sección de Sucesiones y Donaciones de la Hacienda Foral de Bizkaia) celebrando el nuevo rumbo fiscal de la sucesión contractual con eficacia de presente⁵¹.

Sin embargo, en 2011, alertó ALONSO ARCE (entonces Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia) sobre la necesidad de deslindar, a efectos fiscales, el pacto sucesorio de presente con atribución de un bien singular respecto de la donación *inter vivos*, también, de un bien singular. Eran dos las preocupaciones que expresaba el autor para justificar la necesidad del deslinde fiscal:

50 El art. 1 de esta Norma Foral cumple la función de establecer el objeto del referido impuesto y para ello dispone, en la letra a) de su número “Uno”, lo siguiente: “La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Ente otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: 1º La donación mortis causa. 2º Los contratos o pactos sucesorios, independientemente del momento en que opere su eficacia. 3º Los actos que resulten de la utilización del poder testatorio por el comisario, cualquiera que sea la forma que adopten. 4º La designación de sucesor en capitulaciones matrimoniales”.

Concibo que este precepto confunde, de forma notoria, la diferencia existente entre el negocio ordenador de la sucesión *mortis causa* y el título sucesorio en virtud del cual sucede el designado sucesor. Únicamente existen dos títulos sucesorios: el de heredero, título universal, y el de legatario, título particular. Otra cosa es que el sucesor, heredero o legatario, pueda ser designado de diversas formas: testamento, ley o pacto sucesorio. El art. 1 de la citada Norma 7/2002 cuenta, pues, a mi parecer, con varias disfunciones: a) Cuando quiere referirse al negocio ordenador de la sucesión lo denomina *título sucesorio*, de ahí que sitúe al pacto sucesorio, a la donación *mortis causa*, a las capitulaciones matrimoniales y a los actos del comisario, en el mismo plano que la herencia o el legado, todos ellos *títulos sucesorios* en opinión del legislador foral. Y en realidad no es así: no están en el mismo plano. La herencia o el legado, que sí son títulos sucesorios [universal y particular, respectivamente], conforman, en realidad, el objeto de los negocios ordenadores de la sucesión (testamento, pacto sucesorio o ley), que no son títulos sucesorios sino posibles “contenedores” que los albergan; b) La donación *mortis causa* es, en virtud del art. 76 LDCF, si se trata de bienes singulares, pacto sucesorio, por lo que no cabe aludir a ella de forma diferenciada. Entiendo que, con más razón, debe hacerse la misma consideración si la donación *mortis causa* es universal; c) Las capitulaciones matrimoniales ni son un título sucesorio ni pueden configurarse como negocio ordenador de la sucesión, sino que únicamente cumplen la función de ser el soporte documental de un eventual negocio ordenador; d) Los actos mediante los que el comisario puede, en virtud del art. 46 LDCF, ejercitar el poder testatorio son, a su vez, negocios ordenadores de la sucesión del poderdante, no títulos sucesorios. Son los negocios ordenadores de la sucesión los que disponen de ésta, a favor del sucesor o sucesores, a título universal o particular, y todo lo recibido en este concepto, con independencia del negocio que lo ordene, debe considerarse objeto del Impuesto, a juicio de la Norma. Quizás tenga parte de responsabilidad la desafortunada inspiración que, a tal efecto, pueda generar la redacción de los arts. 27 y 74 Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco (IMAZ ZUBIAUR, L.: *La sucesión paccionada*, cit., pp. 212 y 213, nota 69).

51 Hacía referencia ZUBERO OLAECHEA, L.: “La Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre, de Adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco”, *Boletín JADO*, núm. 18, año VII, diciembre 2009, pp. 239 y ss., al que fue uno de los Proyectos de la vigente Ley de Derecho Civil Vasco de 2015, que, ya como texto proyectado, anunciaba la implantación de una única vecindad civil vasca para la toda la Comunidad Autónoma del País Vasco. Se explicaba así, con relación a los pactos sucesorios: “(...) si bien la Norma Foral 7/2002 les ha reconocido como títulos sucesorios, superando la situación anterior en la que se asimilaban a una donación en su tratamiento fiscal. Esto supone que, al celebrarse un Pacto Sucesorio con eficacia de presente, tenemos que atender a la residencia del instituyente para ver cuál es la legislación aplicable, y si resulta que lleva residiendo en Bizkaia al menos los cinco años anteriores a la celebración del mismo, la normativa a aplicar va a ser la del Territorio Histórico de Bizkaia. Esto va a ser muy interesante tanto para el instituyente como para el instituido. Para el instituyente, porque la plusvalía que pudiera tener lugar por la transmisión en vida de un bien, va a tener la consideración de la llamada “plusvalía del muerto”, por lo que no va a tributar en IRPF; y para el instituido, porque no vamos a atender al tipo de bien que se transmite, sino la residencia del instituyente. La residencia del instituido va a ser irrelevante, pudiendo de esta manera transmitir bienes inmuebles que se encuentren en territorio de régimen común o bienes muebles a instituidos que residan fuera de Bizkaia. A partir de la Ley Civil Vasca, se ampliará la posibilidad de su uso a un colectivo mucho mayor”.

a) El diverso tratamiento tributario que reciben las atribuciones *mortis causa* y las *inter vivos* en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cuanto al gravamen de la plusvalía latente incorporada en dichos elementos patrimoniales. Se trata, en efecto, de la coloquialmente denominada “plusvalía del muerto”: una regla fiscal especial que, en la tributación de fondos de inversión, acciones u otros valores mobiliarios, en caso de haber obtenido ganancia, obliga al titular que los transmite mediante donación *inter vivos* a tributar por dicha ganancia en el IRPF, mientras que el donatario que las recibe tributa, por lo recibido, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por el contrario, si el titular transmite dichos valores *mortis causa*, la normativa fiscal entiende que no existe rendimiento del capital mobiliario, por lo que, aun en caso de ganancia, no tributa en el IRPF la susodicha “plusvalía del muerto”; porque, como excepción, al haber fallecido el transmitente (causante), está exenta de tributar en el IRPF. La Norma Foral 7/2002 de Adaptación extendió la exención de la “plusvalía del muerto” a los supuestos de herencias sometidas al Derecho Civil Foral del País Vasco y, por ende, a las deferidas también por pacto sucesorio con transmisión de presente. Este diverso tratamiento fiscal de la donación y del pacto sucesorio de presente es, en consecuencia, uno de los motivos por los que, para transmitir valores mobiliarios, pueden decidir, transmitente y adquirente, acudir al otorgamiento de un pacto sucesorio con transmisión de presente (para que no tribute la ganancia obtenida) en lugar de a una donación *inter vivos* (que tributa en los dos impuestos: IRPF para el donante, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para el donatario)⁵². El ahorro del impuesto ronda entre un 19 y un 23%, si se opta por el pacto⁵³. El autor pone de relieve, por ello, que el otorgamiento del pacto sucesorio puede convertirse en una manera de “burlar” el gravamen de las rentas que se pongan de manifiesto a través de donaciones u otros títulos jurídicos de transmisión gratuita *inter vivos*.

b) Las reglas que se recogen en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco para la delimitación de la administración competente y de la normativa aplicable a la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En las adquisiciones *mortis causa* es competente la Hacienda Foral vizcaína cuando el causante tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha de devengo. Por el contrario, en las donaciones *inter vivos* de bienes inmuebles, solamente cuando éstos radiquen en Bizkaia⁵⁴. Como puede observarse, los puntos de conexión

52 ALONSO ARCE, I.: “Los pactos sucesorios con eficacia de presente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Forum Fiscal de Bizkaia*, 115.222, abril 2011, pp. 16 y 17. Cita, el autor, las siguientes disposiciones legales: “Plusvalía del muerto” (arts. 37.4, 43.2.b) y 48 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; art. 3 del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por medio del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio).

53 <https://www.ing.es/ennaranja/finanzas-personales/declaracion-renta/plusvalia-del-muerto-que-es/#>.

54 Art. 25 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que lo traspone el art. 2 del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por medio del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio.

a considerar van desde la residencia habitual del causante (pacto sucesorio con eficacia de presente) a la ubicación del bien inmueble (donación *inter vivos*). Y este también puede ser otro motivo por el que, en atención a determinadas ventajas fiscales, vayan a otorgarse más pactos de presente que donaciones; acogiéndose, las partes, a la residencia habitual del instituyente como punto de conexión, evitando, así, la normativa aplicable a la donación entre vivos en el territorio donde el bien inmueble radique.

ALONSO ARCE explicó, en 2011, que, ante el “abuso” de la figura del pacto sucesorio con eficacia de presente como “sustituto de la simple donación”, la Hacienda Foral de Bizkaia había tomado la decisión de elaborar un Informe para aclarar cuándo se estaba ante un pacto sucesorio de presente y cuándo ante una donación *inter vivos*; para evitar, así, la alteración del punto de conexión y la obtención de beneficios fiscales que pudieran ser calificados de indebidos⁵⁵. El Informe recibió, de hecho, el visto bueno de la Comisión de Doctrina Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia⁵⁶, regulada por la Orden Foral 924/2010, de 13 de abril. En concreto, el deslinde resultaba obligado, para la Hacienda, en lo tocante a la donación *inter vivos* de bienes singulares y el pacto sucesorio de presente con designación y atribución sucesoria a título particular. Citando a CELAYA IBARRA, el Informe concluyó que para que una donación *inter vivos* de un bien singular pudiera considerarse pacto sucesorio, a efectos fiscales, dicha donación debía estar “incorporada” al pacto. El alambicado Informe acabó indicando, pues, que la “donación *inter vivos* singular” debía ser parte de “algo” adicional para que pudiera ser considerado pacto. Y que, ese “algo” adicional tenía que estar “vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado”. Así, “el pacto sucesorio que estableciera la institución de heredero o la atribución de determinados bienes *mortis causa* podía incorporar la entrega de un bien singular con eficacia de presente y no perder el carácter el pacto sucesorio”⁵⁷.

Precisamente, fue este posicionamiento de ALONSO ARCE, con base en el citado Informe de la Hacienda Foral de Bizkaia, el que terminó por fraguar la desnaturalización conceptual del pacto sucesorio, en aras a evitar el fraude fiscal. Esta necesidad de combatir la evasión aumentó, además, con la aprobación de la Norma Foral 10/2013, de 5 de diciembre⁵⁸; que, como medida “anticrisis”, vino a prorrogar, *sine die*, el régimen que la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, había

55 ALONSO ARCE, I.: “Los pactos sucesorios”, cit., p. 18.

56 https://www.bizkaia.eus/descargar_documento.asp?url=Ogasuna%2FZerga_Arautegia%2FIndarreko_arautegia%2Fpdf%2Fca_924_2010.pdf¶m=1&idioma=CA.

57 ALONSO ARCE, I.: “Los pactos sucesorios”, cit., p. 22.

58 Norma Foral 10/2013, de 5 de diciembre, de modificación del texto refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: https://www.bizkaia.eus/descargar_documento.asp?url=Ogasuna%2FZerga_Arautegia%2FIndarreko_arautegia%2Fpdf%2Fca_10_2013.pdf¶m=1&idioma=CA.

establecido, “provisionalmente”, para los ejercicios de 2012 y 2013: la tributación al 1.5% de las donaciones entre familiares en línea recta, cónyuges o parejas de hecho (Grupo I)⁵⁹. Asimismo, con efectos desde el 1 de enero de 2014, la Hacienda Foral de Bizkaia estableció la tributación de las transmisiones *mortis causa*, también al 1.5% para los componentes del Grupo I, pero con un mínimo exento de 400.000 euros. Esta reducción por razón de parentesco, presente en las sucesiones pero no en las donaciones, se convirtió, obviamente, en un “nuevo” aliciente para el otorgamiento de pactos de presente con designación sucesoria a título particular, en lugar de donaciones *inter vivos* de bienes singulares.

La persecución del fraude fiscal, basada en los tres aspectos de preocupación antedichos (“plusvalía del muerto”, alteración del punto de conexión y asimetría tributaria con respecto de la donación), empujó al legislador foral vizcaíno a introducir ese buscado “deslinde” entre el pacto sucesorio de presente con transmisión de un bien singular y la donación *inter vivos* de un bien singular, en la vigente Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁶⁰ (modificada por Norma Foral 1/2017 de 12 de abril, de adaptación del sistema tributario del territorio histórico de Bizkaia a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco⁶¹); cuyo Reglamento fue aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 58/2015⁶², de 21 de abril (modificado, a su vez, por el Decreto Foral 92/2017, de 12 de julio, por el que se adaptan varios Reglamentos de carácter tributario a la Norma Foral 1/2017 de 12 de abril, de adaptación del sistema tributario del territorio histórico de Bizkaia a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco⁶³). La vigente Norma Foral 4/2015 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presenta varias cuestiones controvertidas, desde el punto de vista de técnica jurídica. Las examino, a continuación. Gradualmente, de menor a mayor intensidad.

59 Explica ATXABAL RADA, A.: “La reciente reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y sus consecuencias en el Derecho civil foral vasco”, *Boletín JADO*, año XII, núm. 24, junio 2013, pp. 81 y ss., que, en 1992, siguiendo la estela marcada por Navarra en aquella época, Bizkaia, Gipuzkoa y Álava decidieron declarar exentas las transmisiones sucesorias entre cónyuges (o parejas de hecho a partir de 2003) y entre parientes en línea recta. Gipuzkoa y Álava, además, ese mismo año, decidieron emular a Navarra también en lo concerniente a la exención de las donaciones entre cónyuges y parientes en línea recta. Bizkaia lo hizo en 1997. Posteriormente, las comunidades autónomas de régimen común fueron “paulatinamente estableciendo la exención, sobre todo, para las sucesiones entre parientes cercanos en línea recta, o en otros casos, no establecieron la exención total pero sí una bonificación lo suficientemente generosa para que en la práctica el resultado fuese el mismo para la gran mayoría de contribuyentes por este impuesto”. Esta inercia se rompe con la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero (BOB, núm. 48, de 8 de marzo de 2012).

60 https://www.bizkaia.eus/descargar_documento.asp?url=Ogasuna%2FZerga_Arautegia%2FIndarreko_arautegia%2Fpdf%2Fca_4_2015.pdf¶m=1&idioma=CA.

61 https://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/597565-norma-foral-1-2017-de-12-abr-bizkaia-adaptacion-del-sistema-tributario-del.html.

62 https://www.bizkaia.eus/descargar_documento.asp?url=Ogasuna%2FZerga_Arautegia%2FIndarreko_arautegia%2Fpdf%2Fca_58_2015.pdf¶m=1&idioma=CA.

63 https://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/602356-df-92-2017-de-12-jul-bizkaia-adaptan-varios-reglamentos-de-caracter-tributario.html.

- Hecho imponible: El art. 4 de la Norma Foral 4/2015 establece en su letra a) que constituye el hecho imponible de este impuesto "la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio". Como ya lo hiciera la Norma Foral 7/2002 de Adaptación de la normativa fiscal a la anterior (y ya derogada) Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco de 1992, la vigente Norma Foral ofrece una amplia enumeración de lo que denomina "títulos sucesorios": menciona la herencia y el legado, como títulos sucesorios, y, junto a ellos, un número indeterminado de actos jurídicos que aglutina bajo el molde "cualquier otro título sucesorio". Lo hace como si, realmente, hubiera variedad de títulos sucesorios; cuando, de facto, únicamente hay dos: herencia y legado (título universal y particular, respectivamente). Quizás la confusión se deba a que, desde la Hacienda estatal, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁶⁴, manifieste, en su art. 3, exactamente lo mismo: "1. Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio". No obstante, el siguiente precepto de la Norma Foral 4/2015, el art. 5, a diferencia de lo que sucede en la Ley 29/1987, sí se dispone a enumerar lo que considera título sucesorio a efectos del Impuesto y, en este punto, vuelve a aumentar la deficiencia técnica.

- Títulos sucesorios: Como ya sucediera con la letra de la Norma Foral 7/2002 de Adaptación, el art. 5 de la vigente Norma Foral 4/2015, al ofrecer una "lista" de los que considera títulos sucesorios a efectos fiscales, llama la atención, desde un punto de vista más "terminológico", por cuatro cuestiones: 1) Coloca la herencia y el legado (propriamente, únicos títulos sucesorios⁶⁵) en el mismo plano que la donación *mortis causa*, los pactos sucesorios, los actos del comisario en uso del poder testatorio, las capitulaciones matrimoniales y aquellos que atribuyan a los familiares de miembros o empleados fallecidos el derecho a la percepción de las cantidades que entreguen las empresas y entidades. Trata, pues, en plano de igualdad, el negocio ordenador de la sucesión (pacto sucesorio y acto en ejercicio del poder testatorio -no hay mención alguna al testamento unipersonal y al mancomunado-⁶⁶) y el título por el que sucede el sucesor (universal o particular). Y

64 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>.

65 Art. 19 de la Ley de Derecho Civil Vasco 5/2015:
Sucesión universal y particular.

"1. La sucesión puede ordenarse a título universal o particular.

2. Es heredero el designado a título universal en todo o en una parte alícuota de la herencia. El heredero adquiere los bienes y derechos del causante, continúa su posesión, se subroga en sus obligaciones y queda obligado a cumplir las cargas de la herencia.

3. El sucesor a título particular o legatario puede hacer valer su derecho contra los herederos universales para exigir la entrega o pago del legado.

4. El heredero que sea, a la vez, legatario, podrá aceptar el legado y repudiar la herencia".

66 Art. 18 de la Ley de Derecho Civil Vasco 5/2015:

"Formas de suceder.

1. La sucesión se defiende por testamento, por pacto sucesorio, o, en defecto de ambos, por disposición de la ley.

2. Se puede disponer de los bienes en parte por testamento o en parte por pacto sucesorio. El testamento no revoca el pacto sucesorio, pero éste deja sin valor el testamento que lo contradiga".

no son, obviamente, términos que puedan tratarse como sinónimos. Los negocios ordenadores contienen, entre otros elementos, designaciones sucesorias a título universal y/o a título particular⁶⁷; pero no son, nunca, títulos sucesorios. 2) Los “títulos” por los que los familiares de un miembro o empleado fallecido perciban ciertas cantidades de manos de la entidad o empresa no son, ni siquiera, negocios ordenadores de la sucesión; menos, por tanto, títulos sucesorios. 3) Tampoco las capitulaciones matrimoniales son, como ya se ha explicado, negocio ordenador de la sucesión, sino, en su caso, escritura notarial en la que consta un pacto sucesorio o una designación recíproca de comisario entre cónyuges⁶⁸. 4) La donación *mortis causa* de bienes singulares es pacto sucesorio conforme a lo que establece el art. 102 de la Ley de Derecho Civil Vasco, por lo que, con más razón lo será la donación *mortis causa* de carácter universal. De ahí que no proceda nombrar la donación *mortis causa* y el pacto sucesorio, por separado, en el art. 5 de la Norma Foral 4/2015, toda vez que ya los equipara la norma sustantiva. La sucesión puede deferirse, solamente, por testamento, pacto sucesorio o ley (también mediante la ordenación efectuada por un tercero, a través de la figura del comisario, si entendemos que esta modalidad de ordenación no queda subsumida dentro de la testamentaria)⁶⁹.

67 Art. 103 de la Ley de Derecho Civil Vasco 5/2015:

“Pacto de designación de sucesor.

El pacto de designación de sucesor puede contener la disposición de la herencia, tanto a título universal como particular, así como la renuncia a la misma; en ambos supuestos, los otorgantes pueden fijar las reservas, sustituciones, cargas, obligaciones y condiciones a que haya de sujetarse”.

En este sentido, NAVAS SERRANO, S.: “El pacto sucesorio de atribución particular en el Código civil de Catalunya”, *InDret*, 2/2009, <https://www.raco.cat/index.php/InDret/article/view/130902/180668>: “En las disposiciones generales sobre el pacto sucesorio, no existe una distinción clara entre el pacto sucesorio y las disposiciones otorgadas en el mismo. Finalmente, ¿por qué evitar el término “legado” en materia de pacto sucesorio acuñando, en caso de pactos sucesorios, un término jurídico nuevo -“atribución particular”- cuando el propio legislador catalán lo había utilizado en materia de heretament, en el art. 91 CS, y también lo emplean tanto los otros derechos autonómicos como los derechos extranjeros que admiten la figura que estudiamos? Si se tiene en cuenta, además, que el propio art. 430-31.5 CCC se remite a la normativa de los legados, ¿por qué no llamarlo entonces por su nombre?”.

68 Art. 31.2 de la Ley de Derecho Civil Vasco 5/2015: “Los cónyuges, antes o después del matrimonio, podrán nombrarse recíprocamente comisarios en capitulaciones matrimoniales o pacto sucesorio”. Sin embargo, en sede pactos sucesorios no se hace mención expresa de la escritura capitular. Únicamente se refiere el legislador autonómico a la escritura pública como elemento formal indispensable para la validez del pacto.

69 ASUA GONZÁLEZ, C. I.: “La ordenación por comisario”, *Manual de Derecho civil Vasco*, Atelier, Barcelona, 2016, p. 362: “Y es que cabe entender que al comisario se le otorga un poder de disposición de un patrimonio ajeno y que es él quien efectivamente dispone, culminando el proceso de ordenación iniciado por el causante. Pero cabe también considerar que se produce una suerte de representación *post mortem*, de modo que la ordenación sería la del causante. Aunque en la tradición vizcaína (de donde bebe la regulación actual) haya imperado la segunda idea (de hecho, todavía en el art. 43.2 LDCV se habla de la disposición realizada en nombre del causante), en la actual evolución de las ideas jurídicas, debería ya resultar inasumible, máxime porque es innecesario para el logro de las finalidades perseguidas con la institución, la consideración de que el comisario, cuando ordena una sucesión ajena, representa a una persona ya fallecida. Lo que estaría es, como se acaba de señalar, realizando actos de disposición sobre un patrimonio ajeno que culminan el proceso sucesorio abierto con la designación del comisario; pero se habría de entender que semejantes actos los realiza el comisario actuando en nombre propio y no en nombre ajeno. Dispone el comisario y no el causante; de modo que el que lo que hace el comisario *valga*, de cara a la ordenación de la sucesión, como si lo hubiera hecho el causante no ha de significar exactamente que el comisario esté realizando un negocio ordenador del fallecido. Todo lo anterior no se agota en el plano teórico, sino que, como se verá, tiene relevancia respecto de cuándo produce efectos la ordenación por parte del comisario realizada en testamento (si es el testamento del fallecido los efectos deberían ser desde ya; si es el testamento del comisario, aun disponiendo de bienes ajenos, los efectos deberían producirse al fallecimiento de este)”.

- Pacto sucesorio de presente con atribución de un bien singular: Concretamente, es la letra b) del art. 5.1 de la Norma Foral 4/2015 la que se refiere a esta modalidad de pacto; y es, en este punto, donde se realiza el buscado “deslinde” respecto de la donación *inter vivos* de un bien singular. Así reza el segundo apartado de dicho art. 5.1.b): “A estos efectos, solamente tendrá carácter de título sucesorio el pacto sucesorio con eficacia de presente que suponga la atribución de la titularidad de un bien singular en el supuesto en que esa atribución sea parte de una disposición más amplia en la que, al menos, debe concurrir otro elemento vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado respecto de otros elementos patrimoniales diferentes. En otro caso, tendrá el carácter de negocio jurídico gratuito e «inter vivos»”. La letra de la disposición no es sencilla de entender, a mi juicio. No queda claro en qué supuestos de atribución patrimonial de un bien singular entiende el legislador foral que se tributa como pacto y en qué casos, por el contrario, se debe tributar como donación entre vivos. Para entender el “deslinde” fiscal no hay mejor recurso que acudir a su fuente: el análisis que en 2011 efectuaba ALONSO ARCE sobre esta controvertida cuestión y que se plasma, sin duda, tras la aprobación de la Norma Foral 4/2015, en este oscuro precepto. Como se recordará, siguiendo a CELAYA IBARRA, en aquel análisis se concluía que la atribución patrimonial de presente de un bien particular -adherida a un nombramiento sucesorio- debe incorporarse a “algo añadido” para que pueda tener, a efectos fiscales, la consideración de pacto sucesorio, sin que se esté burlando la imposición fiscal. He aquí, pues, la concreción de aquella exigencia: según entiendo, para que un pacto sucesorio con transmisión de presente de un bien singular pueda seguir siendo pacto a los ojos del Fisco, debe ir acompañado (en la misma escritura notarial) de otra designación sucesoria de carácter paccionado respecto de otros elementos patrimoniales diferentes; a cuenta, ambas designaciones, del caudal hereditario del instituyente. Se trata, en resumidas cuentas, de que el negocio en cuestión “se vista de sucesión”. Más allá de que el negocio obtenga, en sede notarial, una u otra calificación jurídica, la Hacienda vizcaína liquidará, como pacto, solo aquella atribución singular que, aparejada a una designación sucesoria, acompañe, además, a otro pacto que tenga por objeto otra designación *mortis causa* en el marco de la sucesión del mismo instituyente. Según operan las notarías, para acomodarse a esta exigencia y dotar a la operación de un “aura sucesoria”, esa segunda atribución paccionada tendrá eficacia diferida o *post mortem*. En realidad, es fácil acomodarse a este requisito normativo sin que, realmente, exista otro pacto sucesorio “principal” en el que queda insertado el controvertido pacto de presente con transmisión de bien singular: es práctica habitual de despachos y notarías diseñar, con detalle, el pacto de presente con transmisión de bien singular (que es, justamente, el que se quiere articular) y, en la misma escritura, indicar que se efectúa otro pacto con transmisión diferida a favor de uno o más descendientes del instituyente, respecto del resto

de sus bienes⁷⁰. Posteriormente, cuando interese (si interesa), ese otro pacto con eficacia *post mortem* se podrá descomponer, sucesivamente, en tantos pactos de presente con atribución de bien singular como acuerden causante y sucesores, siempre que vuelvan a ir acompañados de otro pacto, con eficacia diferida, por los bienes que resten. Y esta suerte de “maquillaje” parece que le sirve a la Hacienda Foral de Bizkaia para que no se “cuelen”, como pactos, negocios que encarnan, realmente, meras atribuciones *inter vivos*. Sobre todo, en lo tocante a valores mobiliarios, dada la tentación de evitar la imposición por la plusvalía. Este “doble” pacto no se exigirá, según el segundo apartado del mismo art. 5.1.b), “en el caso de que el bien singular cuya titularidad se atribuya sea el único elemento integrante del patrimonio del instituyente”. En este último supuesto, por tanto, la Hacienda vizcaína no percibe atisbo de fraude, sino voluntad sucesoria⁷¹. Huelga decir que tampoco inquieta al Fisco el pacto sucesorio con transmisión diferida, sea cual sea el objeto de la atribución patrimonial adosado a la designación.

En cualquier caso, considero que la Hacienda vizcaína entra, con esta acotación conceptual, en un terreno pantanoso. Y no solo porque, a la postre, con esta reducción conceptual (presumiendo tentativa de evasión) pagan “justos por pecadores” (que también), sino porque, en lugar de recurrir a otro tipo de herramientas “antifraude”, opta por “comprimir” la configuración sustantiva del

70 En efecto, así se pronuncia la Hacienda Foral de Bizkaia en una Consulta de carácter informativo de 22 de julio de 2022 (<http://apps.bizkaia.net/ISIT/servlet/webAgentISIT>): “(...) En consecuencia, los pactos sucesorios se caracterizan por incorporar algo más que la atribución de un bien singular, y ese algo más se encuentra vinculado con la designación hereditaria mediante un instrumento paccionado. Si no, nos encontramos al margen de la figura del pacto sucesorio. Por tanto, no debe entenderse que lo adicional que caracteriza al pacto sucesorio sea el establecimiento de una carga, condición, modo o cualquier otra limitación, puesto que estos elementos no son específicos de los repetidos pactos, sino que también pueden darse en las donaciones, de modo que no los singularizan. La mera atribución de un bien aislado con eficacia actual no puede ser calificada como pacto sucesorio, ya que, para ello, dicha atribución debe encontrarse incorporada a otro negocio jurídico más amplio, de designación hereditaria mediante pacto. Ha de existir realmente una sucesión contractual (o pactada) a la que se incorpore la donación. Así, un pacto sucesorio mediante el que se ordene la herencia del otorgante puede incluir la entrega de bienes singulares con eficacia de presente, de forma que estas entregas participen del carácter sucesorio del negocio al que se incorporan. En estos casos, lo que adquiere el instituido es la condición de sucesor contractual, de manera que el consenso en torno a adelantar el cobro de todo o parte de lo asignado no modifica la naturaleza de dicho negocio”.

En realidad, desde el punto de vista civil, el fundamento es, justamente, el contrario al que la Hacienda vierte en esta Consulta: la atribución singular de presente se adscribe a la designación sucesoria que se consigna en el pacto, sin necesidad de buscar el elemento sucesorio en otra designación respecto de otros bienes. No es ese “pacto” adicional, con transmisión diferida, el que concede naturaleza sucesoria al pacto con transmisión de presente de un bien singular. Son dos pactos distintos, en toda regla. Que la hacienda exige que vayan unidos para entender que el de presente se encuentra “suficientemente” insuflado de aura sucesoria.

71 La consulta más reciente que ha contestado la Hacienda Foral de Bizkaia en relación al pacto sucesorio con eficacia de presente es, precisamente, la que se referencia en la nota anterior, de 22 de julio de 2022. En ella se explica lo que ocurriría con la tributación de los bienes que fuese adquiriendo el instituyente tras el otorgamiento de un pacto de presente de un bien singular (adicionado con el pacto diferido sobre el resto de sus bienes): “El hecho de que el patrimonio de los instituyentes se incremente en el futuro como consecuencia de la adquisición de bienes adicionales a través de una herencia no invalida, de por sí, el pacto sucesorio otorgado en el presente. No obstante, en el caso de que al fallecer los instituyentes existieran en la masa hereditaria otros bienes o derechos distintos de los incluidos en el pacto previamente otorgado, la sucesión de los mismos seguirá reglas sucesorias que les correspondan, al margen del pacto previamente otorgado. Todo ello, lógicamente, sin perjuicio de las cláusulas que pudieran acordarse por los otorgantes del pacto sobre ese particular”.

pacto sucesorio para adaptarla a sus (legítimas) pretensiones. Seguro que, en el fondo, la explicación del legislador foral, en este punto, es clara: el fin justifica los medios⁷². Esto es: quizás no sea lo más “acertado”, desde el punto de vista técnico, imponer que la validez del pacto de presente de un bien singular esté condicionada al otorgamiento de un pacto “adicional” para que el legislador foral considere que la operación cuenta con “suficiente ropaje sucesorio”⁷³; pero, a la postre, se antoja una medida efectiva para evitar la fuga de la plusvalía en el IRPF, la alteración del punto de conexión y el escape de la tributación de la donación, al 1.5%, si se trata de una atribución singular realizada entre personas pertenecientes al Grupo I. Además, el propio art. 56 de la Norma Foral 4/2015 obliga a acumular todas las adquisiciones *mortis causa* recibidas, también vía pacto, por un mismo causahabiente, si proceden de la sucesión del mismo causante⁷⁴. Tal es la restricción conceptual que, ante operaciones complejas, se aconseja a los contribuyentes someterlas a consulta vinculante con carácter previo a su otorgamiento⁷⁵. Hasta para lo concerniente a la recaudación por el Impuesto

72 OÑATE CUADROS, F. J.: “Un cambio de”, cit., p. 23: “En el ámbito de la CAPV, los Territorios Históricos han promulgado Normas Forales que fomentan los pactos sucesorios desde el punto de vista fiscal, equiparándolos plenamente a las herencias. Sin embargo, la práctica administrativa tiende a verlos con reticencias, por cuando su uso ocasiona a corto plazo pérdida de recaudación frente a la alternativa de la donación *inter vivos*. Con todo, bien mirado, esta pérdida no es tal, por cuanto el oneroso gravamen de las donaciones simplemente disuade de su uso; por el contrario, permite la movilización de recursos “en manos muertas” generando actividad económica. Argumentos que chocan contra el criterio de las imperiosas y urgentes necesidades de recaudación a toda costa que amenaza con equiparar el tratamiento tributario de las donaciones *mortis causa* y las entregas de presente al de las donaciones *inter vivos*, como vienen anunciando desde hace tiempo los responsables de la Hacienda estatal y que es oscuro objeto del deseo de los faroles”.

73 Sucede otro tanto con el pacto sucesorio de renuncia. El mismo art. 5.1 de la Norma Foral 4/2015 dispone, en la letra c), que “la adquisición de bienes y derechos por el renunciante como consecuencia de un pacto de renuncia a parte de los derechos sucesorios solamente tendrá el carácter de título sucesorio cuando la atribución de los bienes y derechos sea parte de una disposición más amplia en la que, al menos debe concurrir otro elemento vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado respecto a otros elementos patrimoniales diferentes”. Todo ello, salvo que la renuncia sea a la totalidad de los derechos sucesorios: en este caso, todo lo que adquiera el renunciante tras el fallecimiento del instituyente será considerado proveniente de negocio jurídico gratuito entre vivos. Por tanto, lo que puede tener naturaleza sucesoria es la adquisición que, por haber renunciado, reciba en vida (como anticipo de su “porción hereditaria”), el renunciante. Y esta adquisición es la que, nuevamente, debe ir “incorporada” a un negocio paccionado más amplio, con relación a la sucesión del mismo causante, para que pueda tributar como atribución *mortis causa*.

74 Art. 56. Acumulación de adquisiciones hereditarias. “1. Deberán considerarse como una sola adquisición hereditaria todos los incrementos de patrimonio que obtenga un causahabiente, que sean consecuencia de una misma sucesión respecto a un causante determinado, con independencia de que su obtención derive de distintos títulos sucesorios. 2. En tal sentido, se acumularán todas las adquisiciones de bienes y derechos recibidas, ya sean consecuencia de pactos sucesorios con eficacia de presente, de ejercicios parciales o totales del poder testatorio o de otras causas de extinción del mismo, ya sean dispuestas directamente por el testador en su testamento o por la Ley en ausencia de éste. 3. Todos los incrementos de patrimonio a que se ha hecho referencia en los dos apartados anteriores de este artículo se considerarán como una sola adquisición hereditaria a los efectos de la liquidación del Impuesto, por lo que la cuota tributaria se obtendrá en función de la suma de todas las bases imposables, aplicando una sola vez las reducciones de la base imponible correspondientes de entre las que se regulan en esta Norma Foral. Además, las cuotas satisfechas con anterioridad por las liquidaciones acumuladas serán deducibles de la liquidación que se practique como consecuencia de la acumulación, sin que proceda devolución de cuotas por este motivo”. Cosa que no ocurre en la normativa fiscal estatal, ya que, atendiendo al art. 30 de la Ley 29/1987, serán acumulables entre sí, en el plazo de tres años, todas las adquisiciones gratuitas *inter vivos* recibidas por el mismo ‘donatario’ y, en el plazo de cuatro años, las recibidas vía pacto sucesorio con las donaciones *inter vivos*; pero, en ningún caso, dos adquisiciones *mortis causa* vía pacto.

75 OÑATE CUADROS, F. J.: “Un cambio de”, cit., p. 25.

sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía), en la valoración de la deducción por vivienda habitual en caso de sucesión *mortis causa*, han determinado, algunos ayuntamientos (vascos y no vascos) que el pacto sucesorio es un acto *inter vivos*⁷⁶. El afán recaudatorio transgrede, ya, las líneas más rojas del Derecho sucesorio.

Curiosamente, esta desnaturalización en la configuración jurídica del pacto no se produce, sin embargo, en la normativa estatal concerniente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Desde 2004⁷⁷, la adquisición patrimonial vía pacto sucesorio de presente es considerada, a efectos fiscales, como una adquisición gratuita *mortis causa*, según lo dispuesto en el art. 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, asimismo, con lo establecido por el art. 11 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁷⁸. Gracias a la Sentencia del Tribunal Supremo 9 febrero 2016⁷⁹, también se ha remediado la asimetría que existía, en el ámbito estatal, en torno a la consideración del pacto sucesorio como adquisición *mortis causa* (para el instituido, a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) y como transmisión *inter vivos* (para el instituyente, a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ AGUILLELLA MEDIANO, J. y QUERO CHAMORRO, B.: "La fiscalidad del pacto sucesorio de institución de presente", *Revista de Derecho Civil Aragonés*, XXIV, 2018, pp. 192 y ss.: "Hasta el año 2004, momento en el que se modificó el artículo 24 de la LISyD, concretando que el devengo de las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios tendría lugar el día en que se causara o celebrase dicho acuerdo, la Administración confirió al pacto sucesorio los efectos tributarios de una donación (negando la aplicación de las reducciones fiscales de parentesco y acumulando la donación, en su caso, a los bienes que recibiese el instituido del instituyente tras su muerte). Además, y hasta hace muy poco tiempo, esta consideración tenía un impacto en la declaración de IRPF del instituyente, toda vez que, según la Dirección General de Tributos (por todas, resoluciones VI854/2010, de 5 de agosto de 2010, y VI438/2011, de 6 de junio de 2011), podía producir una ganancia patrimonial que no estaría acogida a la exención del artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante «LIRPF») que establece la exoneración de las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente". En efecto, así lo explica, también, ARTAMENDI GUTIÉRREZ, A.: "Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio", *Foro de Actualidad. Actualidad jurídica Uria Menéndez*, 42-2016, pp. 63 y ss. (<https://app.vlex.com/#vid/645364573>). En este caso, alegando el principio de neutralidad tributaria e incidiendo en la "situación final fáctica", el autor propone, *lege ferenda*, volver a tratar a los pactos sucesorios con transmisión de presente como donaciones, regresando a la situación de 2004; pese a que advierte que la naturaleza sucesoria de los pactos debería asemejarlos, en realidad, a la "herencia o al legado".

La Administración, en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones, y como consecuencia del criterio de la Dirección General de Tributos (por todas, las resoluciones VI691-07, de 30 de junio de 2007 y V2233-12, de 20 de noviembre de 2012), otorgó al pacto sucesorio de presente el tratamiento correspondiente a las adquisiciones *mortis causa*, aplicando en «bloque» toda la normativa del impuesto sobre sucesiones (hecho imponible, base imponible, base liquidable, etc.), con el único matiz relativo al devengo del mismo, que tendría lugar el día en que se causara o celebrase el contrato. Sin embargo, en el ámbito del IRPF, la Dirección General de Tributos seguía manteniendo la tesis de que el pacto sucesorio de presente era una transmisión *inter vivos*, que produciría, en sede del instituyente, una alteración patrimonial en la composición del patrimonio que, en el caso de que fuese ganancia, tributaría sin poder acogerse a la exención del artículo 33.3.b) de la LIRPF y, en el supuesto de pérdida patrimonial, no sería fiscalmente deducible al tratarse de una pérdida derivada de una transmisión lucrativa por actos *inter vivos*, y de conformidad con lo establecido en el artículo 33.5.c) de la LIRPF".

⁷⁸ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-27678>.

⁷⁹ RJ 407, 2016.

en caso de ganancia). En efecto, con motivo del recurso de casación en interés de Ley interpuesto por la Administración, como consecuencia del criterio específico que había establecido el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en relación a los pactos sucesorios gallegos, quedó igualado el tratamiento fiscal de instituyente e instituido: los pactos sucesorios con eficacia de presente tendrían, también, en adelante, la consideración de transmisiones *mortis causa* a los efectos del IRPF y, por tanto, se podrían acoger a la exención establecida en el art. 33.3.b) relativa a la ganancia patrimonial que se pudiera derivar de la operación (“plusvalía del muerto”)⁸⁰. El criterio del Tribunal Supremo lo confirmó el Tribunal Económico Administrativo Central el 2 de marzo de 2016. Así pues, en la normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones y donaciones, el pacto de presente que atribuya al instituido un bien particular también será considerado como adquisición *mortis causa* sin ningún otro “elemento adicional”: el instituido se podrá beneficiar de la reducción por parentesco y, para el instituyente, el pacto no tendrá impacto en el IRPF⁸¹, al igual que en la legislación fiscal de Navarra (Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre)⁸². Con razón se ha dicho que, esta armonía en

80 Resolución de la Dirección General de Tributos sobre la Consulta Vinculante I225-17, de 18 de mayo de 2017 (<https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v1225-17-18-05-2017-1470981>) invariable, incluso, a impulsar el uso de la promesa de mejorar o no mejorar del art. 826 CC, teniendo en cuenta que no generan, al ser atribuciones sucesorias paccionadas, ganancias patrimoniales en el IRPF del transmitente (ONATE CUADROS, F. J.: “Un cambio de”, cit., p. 23). Igualmente, Resolución de 18 de septiembre de 2018 (<https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2387-18-04-09-2018-1478260>). Al respecto, MERINO JARA, I.: “Los pactos sucesorios en las Comunidades Autónomas de régimen común (aspectos fiscales)”, *Boletín JADO*, núm. 27, año XIV, enero-diciembre 2015-2016, pp. 547 y ss.

81 Recientemente, sin embargo, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-11473>) introdujo una serie de modificaciones en la LIRPF; entre ellas una nueva redacción del art. 36 de la LIRPF, dedicado a las ganancias y pérdidas patrimoniales en el caso de transmisiones a título lucrativo. Concretamente, en el art. 36.3 incluye este nuevo párrafo: «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 (...)». Esta previsión legal solo resultará de aplicación a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad al 11 de julio de 2021 que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente. En la práctica se detectó que se estaba utilizando esta institución para actualizar los valores de los bienes transmitidos, para posteriormente venderlos a un tercero, reduciendo con ello la ganancia patrimonial que se produciría de venderlo directamente el causante. La nueva regulación del art. 36 de la LIRPF determina que no se produce dicha actualización del valor, sino que el perceptor se subroga en el valor originario de los bienes; de forma que, si los transmite antes de los 5 años siguientes, deberá tributar por la ganancia o pérdida patrimonial, conforme al valor por el que lo habría hecho el causante si no se lo hubiese transmitido. En base a ello, la DGT [en consulta vinculante (V3020-21), de 3 de diciembre], señala que la extensión del criterio de entender que no generan ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF del causante los pactos sucesorios con entrega de presente se ve confirmada por la introducción de la nueva redacción del art. 36.3 de la LIRPF (<https://www.iberley.es/noticias/dgt-aclarea-nueva-regulacion-pactos-sucesorios-mejora-galicia-31474>).

El Consejo de la Xunta de Galicia ha interpuesto Recurso de inconstitucionalidad contra esta nueva redacción del art. 36.3 de la LIRPF y el Tribunal Constitucional la ha admitido a trámite (*Diario la Ley*, 13 de mayo de 2002: https://diariolaley.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAEAE2OzU7EMAYEnwZfKqG0_OxyyKUst9UKQYVW4uonVRoQEHKds3x5ry4HDyLlmm9F8V-JlLNYJle55MZTE7F5r0kQyppyWj_twJVAcCz25vZq54yqVXWATirGQ3a2vTchoQFHpSCzj-5Xa0CyYHwhze7voMz554RLmFBCTj3yIh28t6cnY0zX7u8fuh0sxEUB-xYmSkIwh2k-qmTjCyG7-RknsdQBLW-RkGfyZWWrzPE9KgjXi_U_0RfRbRIILR54KLeAwo9YqTk__b8As30EjvWQAAWKE).

82 <http://www.navarra.es/NR/rdonlyres/A6C156D7-C06D-4D45-8B9F-4C3B4AB5BE40/0/LeySuchtmv13.html?v=v20220101#a9>.

todos los conceptos impositivos, establece un marco para propiciar que el pacto sucesorio sea un instrumento jurídico más utilizado por los contribuyentes, ya que posibilita adelantar los efectos de la sucesión gozando de los beneficios fiscales de las transmisiones *mortis causa*⁸³. De hecho, fuentes procedentes de la Hacienda Foral de Bizkaia reconocen haber “relajado” la exigencia de ese otro “elemento adicional” al pacto de presente con transmisión de un bien singular; bastando, en la actualidad, que se trate, por ejemplo, de un recíproco (y pactado) nombramiento de comisario.

B) Gipuzkoa.

Gipuzkoa cuenta con una normativa muy reciente en la materia que nos ocupa: la Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo⁸⁴, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así pues, a diferencia de lo que ocurre en el territorio vizcaíno, el guipuzcoano aglutina ya, en este último texto legal, tanto la Norma Foral 4/2016, de 14 de noviembre, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 5/2015⁸⁵, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, como la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias⁸⁶ (especialmente, relativas al pacto sucesorio de renuncia, en lo que aquí nos atañe). Por resultar idénticas a las vizcaínas las previsiones contenidas en la Norma Foral 2/2022 sobre la tributación de la sucesión paccionada⁸⁷, se vuelcan aquí todas las consideraciones

83 AGUILLELLA MEDIANO, J. y QUERO CHAMORRO, B.: “La fiscalidad del”, cit., p. 194. En este sentido, desde Cataluña, DE BARRÓN ARNICHES, P. y PLA MATEU, R.: “El pacto sucesorio de atribución particular: un mecanismo eficaz de transmisión de la empresa familiar”, *Revista de Contabilidad y Dirección*, volumen 22, 2016, pp. 45-83.

En contra, apostando por asimilar los pactos sucesorios de presente a las donaciones *inter vivos*, en su configuración fiscal, ARTAMENDI GUTIÉRREZ, A.: “Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio”, *Foro de Actualidad, Uria y Menéndez* (<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEWjGjISa9fb7AhU3hc4BHXTwDqQQFnoECBQQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.uria.com%2Fdocumentos%2Fpublicaciones%2F4966%2Fdocumento%2Fesp01.pdf%3Ffid%3D6215&usg=AOvVawle4gdYzhuxjIXwIPPelcWj>).

84 <https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/2529811/Norma+Foral+2-2022+del+ISyD.pdf/d5fba488-f44e-96af-6a7f-c8ba7285610>.

85 <https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/2834633/NF+4-2016+%282020%29.pdf/59f9a27e-88ea-al10-21ba-bea76172c2f3>.

86 https://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/621117-norma-foral-1-2018-de-10-may-gipuzkoa-modificaciones-en-diversas-normas-tributarias.html.

87 Art. 4. Hecho imponible. “Constituye el hecho imponible del impuesto: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Dichas adquisiciones tendrán la consideración de adquisiciones «mortis causa» a efectos de esta norma foral”.

Art. 5. Títulos sucesorios. “1. Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: a) La donación «mortis causa». b) Los contratos o pactos sucesorios, independientemente del momento en que opere su eficacia. A estos efectos, el pacto sucesorio con eficacia de presente que suponga la atribución de la titularidad de un bien singular tendrá carácter de título sucesorio solamente en el supuesto en que esa atribución sea parte de una disposición más amplia en la que, al menos, debe concurrir otro elemento vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado respecto de otros elementos patrimoniales diferentes. En otro caso, tendrá el carácter de negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos». No obstante, no se exigirá el contenido adicional a que se refiere el párrafo anterior para que un pacto sucesorio con eficacia de presente tenga carácter de título sucesorio en el caso de que el bien singular cuya titularidad se atribuya sea el único elemento integrante del patrimonio de la persona instituyente”.

que en lo relativo a la tributación del pacto se han realizado con relación a la normativa de Bizkaia⁸⁸.

C) Álava.

El territorio alavés, sin embargo, formula de forma diferente la cuestión que nos ocupa en la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁸⁹ (modificada por la Norma Foral 18/2017, de 20 de septiembre, de adaptación del sistema tributario de Álava al Derecho Civil Vasco⁹⁰). Es, justamente, el art. 7 de dicho texto legal, el que se ocupa de señalar el “hecho imponible” del Impuesto. Concretamente, así reza el precepto: Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: a’) La donación *mortis causa*. b’) Los contratos o pactos sucesorios, independientemente del momento en que opere su eficacia. A estos efectos, la designación sucesoria con transmisión de presente de bienes y derechos, para que sea considerada como título sucesorio a efectos tributarios, requerirá la constatación de la voluntad del titular de los bienes y derechos de ordenar su sucesión. Se autoriza al reglamento de este Impuesto para determinar supuestos en los que se considere que consta, o no, dicha voluntad de ordenar la sucesión. En el supuesto que no conste la voluntad de ordenar la sucesión, el pacto sucesorio con eficacia de presente tendrá la consideración de negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*.

Sin perjuicio de las consideraciones que se formulan en torno a la calificación fiscal del término “título sucesorio” en el apartado relativo a la normativa vizcaína y que se reproducen, también, para Gipuzkoa y Álava, la normativa alavesa parece distanciarse, de sus homólogas, en lo tocante al tratamiento tributario del pacto sucesorio. Como puede observarse, la designación sucesoria contractual con transmisión de bienes de presente tendrá consideración de negocio *mortis causa*, en el territorio alavés, cuando el Fisco “constate la voluntad del instituyente de ordenar su sucesión”. A priori considero que éste es un criterio más acertado para calificar un negocio como sucesorio, atendiendo a su causa; elemento que, sin embargo, Bizkaia y Gipuzkoa extraen de la calificación tributaria, presumiendo voluntad “fraudulenta” cuando el pacto de presente transmita un bien singular sin ir acompañado de otro pacto que, en la misma escritura notarial, “lo vista (suficientemente) de sucesión”. Por indicación de la Norma Foral 11/2005, es, precisamente, el Decreto Foral 74/2006, del Consejo de Diputados de 29 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y

88 Respecto del pacto de renuncia ver, asimismo, nota 73.

89 https://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/dfa-nf11-2005.html.

90 https://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/605633-norma-foral-18-2017-de-20-sep-alava-adaptacion-del-sistema-tributario-de.html.

Donaciones⁹¹, el que, en su art. 6 nos aclara en qué supuestos se entenderá que queda constatada la voluntad del instituyente de ordenar su sucesión⁹². Para que un pacto sucesorio con eficacia de presente pueda considerarse negocio *mortis causa*, el causante deberá proceder a “designar heredero/s o heredera/s sobre la totalidad de sus bienes y derechos, aunque únicamente se transmitan de presente determinados bienes y derechos”. O sea: que el pacto sucesorio de presente no será considerado tal, a efectos fiscales, si no designa heredero al instituido en todos sus bienes y derechos, aunque solamente le transmita alguno de esos bienes en el momento del otorgamiento. La transmisión de presente, por tanto, debe ir acompañada de una designación sucesoria que abarque todo el patrimonio del causante para que pueda considerarse atribución *mortis causa*⁹³. Además, el Reglamento alavés añade que tendrá la calificación de negocio gratuito *inter vivos* la designación contractual con transmisión de presente en la que se establezcan condiciones o reversiones. Ambas previsiones contrarían, sin ninguna duda, la configuración jurídica que el pacto sucesorio ostenta en la vigente Ley 5/2015, de Derecho Civil Vasco.

91 https://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/dfa-df74-2006.html.

92 Art. 6. Títulos sucesorios. “Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: a) La donación “*mortis causa*». b) Los contratos o pactos sucesorios, independientemente del momento en que opere su eficacia. La designación sucesoria con transmisión de presente de bienes y derechos para que sea considerada como título sucesorio a efectos tributarios, requerirá la constatación de la voluntad de la o del titular de los bienes y derechos de ordenar su sucesión. En el supuesto que no conste la voluntad de ordenar la sucesión, el pacto sucesorio con eficacia de presente tendrá la consideración de negocio jurídico gratuito e “*inter vivos*”. A estos efectos se considera que consta la voluntad de ordenar la sucesión, cuando la persona causante proceda a designar heredero/s o heredera/s sobre la totalidad de sus bienes y derechos, aunque únicamente se transmitan de presente determinados bienes y derechos. Igualmente se requerirá que el instrumento en que se materialice la ordenación sucesoria sea de la misma naturaleza, esto es, debe constar dicha voluntad en pacto sucesorio. En el supuesto de que la designación con transmisión de presente de bienes y derechos no abarque la totalidad de los bienes y derechos, se calificará como negocio jurídico a título gratuito e “*inter vivos*”. Igualmente tendrá la calificación de negocio jurídico a título gratuito e “*inter vivos*” la designación con transmisión de presente de bienes y derechos en que se establezcan condiciones o se prevea la reversión del bien o derecho a la persona transmitente o a otra persona o entidad”.

93 Otro tanto sucede en relación al pacto de renuncia. La Norma Foral 11/2005 establece, en el art. 7.1.d lo siguiente: “Los pactos sucesorios de renuncia a la totalidad de los derechos sucesorios de una herencia, en vida del causante de la misma, regulados en el primer inciso del apartado 2 del artículo 100 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho civil vasco. En estos supuestos de pactos de renuncia a la totalidad de los derechos sucesorios, las adquisiciones de bienes y derechos por el renunciante, incluso con posterioridad al fallecimiento del instituyente, tendrán la consideración de negocios jurídicos a título gratuito e *inter vivos*, sin perjuicio de la tributación que corresponda a los sucesores. La adquisición de bienes y derechos por el renunciante como consecuencia de un pacto de renuncia a parte de los derechos sucesorios únicamente tendrá el carácter de título sucesorio en los mismos supuestos a que se refiere el pacto sucesorio con eficacia de presente a que hace referencia la letra b) anterior. En otro caso tendrá la consideración de negocios jurídicos a título gratuito e *inter vivos*”. El Reglamento lo reproduce de forma íntegra en su art. 6.f). No queda claro, por la remisión que ambos textos hacen en favor de la regulación del pacto sucesorio de institución, en qué supuestos, exactamente, se considera *mortis causa* la adquisición recibida por el que renuncia a parte de sus derechos sucesorios. Parece que, también, se exige que vaya “acompañando” a una designación contractual de sucesor a título universal por la totalidad de los bienes del causante. En cualquier caso, con una legítima de carácter colectivo en la que cabe apartamiento (asimilado, ya, a la preterición, ATXUTEGI GUTIERREZ, J.: *Apartamiento y desheredación en el Derecho civil vasco*, Atelier, Barcelona, 2022, pp. 137 y ss.), difícil será que nos encontremos con un pacto de renuncia si no resulta de interés desembarazarse de las exigencias del principio de troncalidad; ceñido, en circunstancias específicas, a los raíces sitos en la Tierra Llana vizcaína.

3. Un apunte, a modo de cierre.

Por sus indudables ventajas en la ordenación del escenario *post mortem* del causante, el pacto sucesorio vasco debe recibir impulso. Fiscal y notarial. Impulso coordinado entre las tres Haciendas Forales. El pacto debe poder otorgarse sin restricciones, sin sospechas; dotándosele de todos los beneficios fiscales que se les imprimen a las adquisiciones *mortis causa*. También cuando conlleve la transmisión de presente de la asignación sucesoria del instituido. También cuando esta asignación no suponga la totalidad del patrimonio del causante, vaya o no acompañada de otra designación de carácter paccionado. No debe recibir el tratamiento fiscal de una donación, porque no lo es. Otras deberán ser las medidas “antifraude” que los legisladores forales deban adoptar, si son requeridas, para compensar el eventual descenso de ingresos que tenga lugar, justamente, porque el pacto reciba el tratamiento fiscal que le corresponde recibir. Debe enmendarse la desnaturalización que padece en su configuración tributaria actual, para que pueda crecer en un entorno jurídico seguro y fértil. Seamos timón, no ancla.

BIBLIOGRAFÍA

AGUILELLA MEDIANO, J. y QUERO CHAMORRO, B.: "La fiscalidad del pacto sucesorio de institución de presente", *Revista de Derecho Civil Aragonés*, XXIV, 2018.

ALBIEZ DOHRMANN, K. J.: "Disposiciones patrimoniales en vida para después de la muerte", Garrido Melero, Melero y Fugardo Estivill, José María (dir.), *El patrimonio familiar, profesional y empresarial. Sus protocolos*, tomo II, Bosch, Barcelona, 2005.

ALONSO ARCE, I.: "Los pactos sucesorios con eficacia de presente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Forum Fiscal de Bizkaia*, 115.222, abril 2011.

ARTAMENDI GUTIÉRREZ, A.: "Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio", *Foro de Actualidad. Actualidad jurídica Uría Menéndez*, 42-2016.

ASÚA GONZÁLEZ, C. I.:

- "Conexión y bases de las obligaciones contractuales: a propósito de la STC 123/2019", *Derecho Privado y Constitución*, núm. 37, 2020.
- "La ordenación por comisario", *Manual de Derecho civil Vasco*, Atelier, Barcelona, 2016.

ASÚA GONZÁLEZ, C. I., GIL RODRÍGUEZ, J. y HUALDE SÁNCHEZ, J. J.:

- "El ejercicio de la competencia en materia civil por parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco", *Derecho Privado y Constitución*, núm. 2, 1994.
- "Situación actual y perspectivas de futuros del Derecho civil vasco", *Derechos Civiles de España*, I, R. BERCOVITZ y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS (dirs.), Pamplona, 1999.

ATXABAL RADA, A.: "La reciente reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y sus consecuencias en el Derecho civil foral vasco", *Boletín JADO*, año XII, núm. 24, junio 2013.

ATXUTEGI GUTIERREZ, J.: *Apartamiento y desheredación en el Derecho civil vasco*, Atelier, Barcelona, 2022,

BALPARDA Y DE LAS HERRERÍAS, G.: *El Fuero de Vizcaya en lo civil*, Bilbao, 1903.

BELDA MERCADO, J.: "La sucesión contractual en el Derecho romano vulgar: los pactos sucesorios", https://www.google.com/url?sa=t&rct=-j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiDw5HXmOf7AhW_

UKQEHSbIDRUQFnoECA5QAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.boe.es%2Fbiblioteca_juridica%2Fanuarios_derecho%2Ffabrir_pdf.php%3Fid%-3DANU-R-2021-80256702578&usg=AOvVaw2r0F7nflPGAZeil2xtUZeM).

BLASCO GASCÓ, F. P.: *La mejora irrevocable (Análisis de la mejora ordenada por capitulaciones matrimoniales o por contrato oneroso celebrado con un tercero)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1990.

CARDONA GUASCH, O.: "Semblanza del Derecho civil de las Comunidades Autónomas. Reflexiones sobre la evolución del Derecho civil español a partir de la Constitución de 1978", *InDret*, núm. 4, 2019, 33 pp.

CASTÁN VÁZQUEZ, J. M.: "Notas sobre la sucesión contractual en el Derecho español", *Anuario de Derecho Civil*, 1964.

CELAYA IBARRA, A.: *Comentarios al Código civil y Compilaciones forales*, dirigidos por Manuel Albaladejo, tomo XXVI, *Compilación de Vizcaya y Álava*, Edersa, Madrid, 1978.

CREMADES GARCÍA, P.: *Sucesión mortis causa de la empresa familiar: la alternativa de los pactos sucesorios*, Dykinson, Madrid, 2014.

DE BARRÓN ARNICHEs, P. y PLA MATEU, R.: "El pacto sucesorio de atribución particular: un mecanismo eficaz de transmisión de la empresa familiar", *Revista de Contabilidad y Dirección*, volumen 22, 2016.

DE ECHEGARAY, B.: "Significación jurídica de algunos ritos funerarios del País Vasco", *RIEV*, tomo 16, 1925.

DE LOS MOZOS, J. L.: "Adopción y pacto sucesorio", *Revista de Derecho español y americano*, núm. 22, 1968.

DELGADO ECHEVERRÍA, J.: "Los Derecho Civiles Forales en la Constitución", *Revista Jurídica de Cataluña*, núm. 3, 1979.

DÍEZ DE UNZUETA, I.: "Comentario jurídico al Fuero Antigo de la Merindad de Durango", *Cuadernos de Historia Duranguesa*, Caja de Ahorros Vizcaína, Bilbao, 1983.

ESCARZAGA, E.: *Avellaneda y la Junta General de las Encartaciones*, Bilbao, 1927.

ESPEJO LERDO DE TEJADA, M.: *La sucesión contractual en el Código civil*, Universidad de Sevilla, Madrid, 1999.

ETXEBARRIA MIRONES, J. y T.: *Tradiciones y costumbres de las Encartaciones*, Bilbao, 1997.

FERNÁNDEZ GIMENO, J. P. y REYES LÓPEZ, M. J.: *La empresa familiar*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.

GALICIA AIZPURUA, G. H.: *Legítima y troncalidad: la sucesión forzosa en el Derecho de Bizkaia*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

GARCÍA CANTERO, G.: "Por una interpretación del artículo 10.5 del Estatuto vasco", *Primer Congreso de Derecho Vasco: Actualización del Derecho civil*, 16-19 de diciembre de 1982, Oñate, 1983.

GARCÍA ROYO, L.: *La Foralidad civil de las Provincias vascongadas*, tomo II, Vitoria, 1952.

GARCÍA RUBIO, M^a. P.: "Pactos sucesorios en el Código Civil", en GETE-ALONSO Y CALERA, M^a. C. (dir.) y SOLÉ RESINA, J. (coord.): *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica)*, tomo I, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011.

GARCÍA-GRANERO FERNÁNDEZ, J.: *Comentarios al Código civil y Compilaciones forales*, dirigidos por MANUEL ALBALADEJO y Silvia Díaz Alabart, tomo XXXVII, volumen 1º, Edersa, Madrid, 1998.

GIL RODRÍGUEZ, J.:

- "La sucesión contractual como medio de protección de las personas con discapacidad", en PÉREZ DE VARGAS MUÑOS, P. y PEREÑA VICENTE, M. (coords.): *La encrucijada de la incapacitación y la discapacidad*, volumen I, Wolters Kluwer España, 2011.
- "Qué son los Derechos civiles forales", *La Tierra de Ayala*, Actas de las Jornadas de Estudios Históricos en conmemoración del 600 Aniversario de la construcción de la Torre de Quijana, Diputación Foral de Álava, 2001.

IMAZ ZUBIAUR, L.:

- "El pacto sucesorio en el Derecho Civil Vasco", en GETE-ALONSO Y CALERA, M^a. C. (dir.) y SOLÉ RESINA, J. (coord.): *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica)*, tomo I, Thomson-Civitas Aranzadi, Cizur Menor, 2011 (2ª edición, revisada y actualizada, 2016).

- "La sucesión paccionada", *Manual de Derecho civil Vasco*, Atelier, Barcelona, 2016.
- *La sucesión paccionada en el Derecho Civil Vasco*, Marcial Pons, Madrid, 2006.

JADO Y VENTADES, R.: *Derecho civil de Vizcaya*, 2ª edición aumentada y comparada con el Proyecto de Apéndice al Código civil redactado por la Comisión Especial de Vizcaya y Álava, Casa de Misericordia, Bilbao, 1923.

LABAYRU Y GOICOECHEA, E. J.: *Historia General del Señorío de Bizcaya*, tomo II, Biblioteca de la Gran Enciclopedia Vasca, Bilbao, 1968.

LACRUZ BERDEJO, J. L y SANCHO REBULLIDA, F. A.: *Derecho de sucesiones*, tomo I, *Parte general. Sucesión voluntaria*, Bosch, Barcelona, 1971.

LACRUZ BERDEJO, J. L., SANCHO REBULLIDA, F. A., LUNA SERRANO, A., DELGADO ECHEVERRÍA, J., RIVERO HERNÁNDEZ, R. y RAMS ALBESA, J.: *Elementos de Derecho civil*, tomo V, *Derecho de sucesiones*, Dykinson, Madrid, 2001.

LALINDE ABADÍA, J.: "El sistema normativo vizcaíno", *Congreso de Estudios Históricos. Vizcaya en la Edad Media (Bilbao, 17-20 diciembre 1984)*, Eusko Ikaskuntza, Donostia, 1986.

LARREA, P.: "El modelo Financiero del Concierto Económico", *Ekonomiaz*, 19, 1987.

MARTÍN-BALLESTERO Y COSTEA, L.: *La casa en el Derecho aragonés*, Artes Gráficas E. Berdejo Castañal, Zaragoza, 1944.

MARTÍNEZ SARRÓN, A.: "En torno a la familia foral", *Revista de Derecho Privado*, 1964.

MERINO JARA, I.: "Los pactos sucesorios en las Comunidades Autónomas de régimen común (aspectos fiscales)", *Boletín JADO*, núm. 27, año XIV, enero-diciembre 2015-2016.

MONASTERIO ASPIRI, I.: *Los pactos sucesorios en el Derecho vizcaíno*, Universidad de Deusto, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1994.

NAVAJAS LAPORTE, Á.: *La ordenación consuetudinaria del caserío guipuzcoano*, Donostia, 1975.

NAVAS SERRANO, S.: "El pacto sucesorio de atribución particular en el Código civil de Catalunya", *InDret*, 2/2009, 35 pp.

OLMEDO CASTAÑEDA, F. J.: "Prohibición de los pactos sucesorios en el Derecho común: cuestionamiento de su *ratio legis*. Propuesta para su admisibilidad", *Anuario de Derecho Civil*, tomo LXXII, fascículo II, 2019.

OÑATE CUADROS, F. J.: "Un cambio de paradigma: Los pactos sucesorios", *Egiunea. Revista del Colegio Notarial del País Vasco*, núm. 8, noviembre 2020-enero 2021.

POUMERADE, J.: "Algunos elementos del Derecho Privado Nordpirenaico", I Jornadas de Derecho Privado Vasco (San Sebastián, 1990), *Cuadernos de Sección de Derecho*, núm. 8, Eusko Ikaskuntza, Donostia, 1993.

PUIG I FERRIOL, L.: *Comentarios al Código civil y Compilaciones forales*, dirigidos por M. ALBALADEJO y S. DÍAZ ALABART, tomo XXVII, volumen 2º, 2ª edición, Edersa, Madrid, 1990.

PUIG PEÑA, F.: "La donación matrimonial de bienes futuros", *Estudios de Derecho Civil en honor del Profesor Castán Tobeñas*, tomo IV, Ediciones Universidad de Navarra, Aranzadi, Pamplona, 2002.

RIVAS MARTÍNEZ, J. J.: *Derecho de sucesiones Común y Foral*, 3ª edición, tomo II, volumen 2, Dykinson, Madrid, 2004.

RUBIO TORRANO, E.: "El artículo 149.1.8ª de la Constitución y la reciente jurisprudencia doctrinal", *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 15, 1993.

SALINAS QUIJADA, F.: *Estudio comparativo del Derecho ayalés y navarro*, Diputación Foral de Álava, 1984.

TENA ARREGUI, R.: *Organización de la empresa familiar: perspectivas estática y dinámica*, Colegio Notarial de Madrid, Madrid, 2006.

TALLÓN TABOADA, J. M. y NAVARRO MIR, P.: "La discriminación de trato en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en función del territorio de residencia del sujeto pasivo desde la perspectiva constitucional y del derecho europeo", *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2014, Aranzadi, 36 pp.

TOMÁS Y VALIENTE, F.: *Manual de Historia del Derecho español*, 4ª edición, Tecnos, Madrid, 1990.

URIARTE LEBARRO, L. M.: *El Fuero de Ayala*, Imprenta de los Hijos M. G. Hernández, Madrid, 1912.

VILLAFUERTE, A.: "La sucesión contractual", *ADEQ*, Bolivia, 2007.

YABÉN Y YABÉN, H.: *Los contratos matrimoniales en Navarra y su influencia en la estabilidad de la familia*, Madrid, 1916.

ZABALO ESCUDERO, M. E.: "Pluralidad legislativa y conflictos de leyes internos en el ordenamiento español", *Cursos de Derecho Internacional de Vitoria-Gasteiz 1994*, UPV/EHU, Tecnos, 1995.

ZUBERO OLAECHEA, L.: "La Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre, de Adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco", *Boletín JADO*, núm. 18, año VII, diciembre 2009.