

115.222 Los pactos sucesorios con eficacia de presente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Resumen

Iñaki Alonso Arce dedica este artículo a explicar las delimitaciones existentes entre las donaciones puras y simples y los pactos sucesorios con eficacia de presente. Delimitaciones éstas que tienen un gran calado en el ámbito fiscal, concretamente en el IRPF e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que la calificación de una transmisión en una u otra figura puede implicar la exención o no en uno y otro impuesto.

Artikulu honetan Iñaki Alonso Arcek oinordetzako itunaren eta banakako ondasunen dohaintza puru eta bakunen arteko zedarritzeari ekiten dio. Honek zerga arloan berebiziko garrantzia du, zehazki Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan, izan ere eskualdaketa batek kalifikazio bat edo bestea izateak aipatu zerga batean edo bitan salbuetsia geratzea ondoriozta dezake.

El Derecho Civil Foral del País Vasco, regulado en la Ley 3/1992, de 1 de julio, aplicable en gran parte del Territorio Histórico de Bizkaia presenta una serie de particularidades en materia de régimen económico matrimonial y, sobre todo, en la disciplina del Derecho sucesorio que le alejan de la regulación existente en el Código Civil para el resto del Territorio Histórico de Bizkaia y para el territorio de régimen común.

El Territorio Histórico de Bizkaia no es el único territorio foral donde se conserva su Derecho civil foral, ya que por mor de lo dispuesto en el artículo 149 de la Constitución, las Comunidades Autónomas en las que existiera Derecho civil foral podían actualizarlo y mantenerlo dentro del marco constitucional, pero sí podemos decir que, con la excepción de algunas cuestiones reguladas en el Territorio Histórico de Álava, el Territorio Histórico de Bizkaia es el único que ha adaptado la regulación fiscal a las particularidades y a la idiosincrasia de los institutos jurídicos de su Derecho civil foral, gracias a las capacidades normativas que le reconoce el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el ámbito de la imposición directa.

El hito que supuso la aprobación de 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 es un elemento paradigmático respecto a la sensibilidad con la que los órganos forales vizcaínos han tratado de proteger las instituciones civiles forales privativas del Territorio Histórico.

Una de las instituciones que más problemas puede plantear es la de los pactos sucesorios como forma convencional de pactar la sucesión, forma prohibida en el Código Civil, y que permite, en el Derecho Civil Foral del País Vasco, la transmisión en vida del instituyente de los elementos patrimoniales correspondientes, por lo que la delimitación de cuándo nos encontramos ante un pacto sucesorio con eficacia de presente y cuándo ante una donación pura y simple de bienes singulares puede plantear ciertos elementos problemáticos.

Respecto a esta cuestión, dos son los elementos tributarios que hemos de tener en cuenta. Así, por un lado, hay que tener presente que las atribuciones patrimoniales por causa de muerte o *inter vivos* llevados por el ánimo de liberalidad del transmitente tienen un diverso tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cuanto al gravamen de la plusvalía latente incorporada en esos elementos patrimoniales.

Así, el apartado 4 del artículo 37 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que *"se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario en las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos a los que se refiere este artículo."*

Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará incluso cuando la transmisión lucrativa se efectúe en uso del poder testatorio por el comisario, o por cualquier título sucesorio con eficacia de presente, teniendo a estos efectos la consideración de títulos sucesorios los previstos en el artículo 3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En las transmisiones lucrativas por título sucesorio con eficacia de presente a que hace referencia el párrafo anterior, se tomará como valor de adquisición, para el adquirente de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, a efectos de futuras transmisiones el que tuvieran en el momento de la entrega de los mismos por parte del donante al donatario, excepto que el donatario transmita los mismos activos antes de que se produzca el fallecimiento del donante, en cuyo caso el donatario se subrogará, respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos activos, en la posición del donante, conservando los que tuviera éste con anterioridad al pacto sucesorio con eficacia de presente."

Por su parte, la letra b) del apartado 2 del artículo 43 de la misma Norma Foral, entiende que *"se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente, incluso cuando la transmisión lucrativa se efectúe en uso del poder testatorio por el comisario, o por cualquier título sucesorio con eficacia de presente. A estos efectos, son títulos sucesorios los previstos en el artículo 3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones."*

Y el artículo 48 de la citada Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone lo siguiente:

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

En las adquisiciones lucrativas por título sucesorio con eficacia de presente a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 43 de esta Norma Foral, se tomará como valor de adquisición de los bienes a efectos de futuras transmisiones el que tuvieran en el momento de la entrega de los bienes por parte del donante al donatario, excepto que el donatario transmita los mismos bienes antes de que se produzca el fallecimiento del donante, en cuyo caso el donatario se subrogará, respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes, en la posición del donante, conservando los que tuviera éste con anterioridad al pacto sucesorio con eficacia de presente."

Para completar las referencias normativas realizadas en los preceptos transcritos, hemos de acudir al artículo 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, que establece lo que sigue:

“Artículo 3. Hecho Imponible.

1. 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:

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.

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.”

De los preceptos citados se deduce que, en los supuestos de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente no existe rendimiento del capital mobiliario ni ganancia de patrimonio; no tributando en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la llamada plusvalía del muerto.

Hay que destacar que la ya citada 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, extendió la exención de la plusvalía del muerto a los supuestos de herencias sometidas al Derecho Civil Foral del País Vasco que se defieran mediante pactos sucesorios con eficacia de presente, estableciéndose una serie de mecanismos para evitar que la utilización de los pactos sucesorios con eficacia de presente se convierta 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*.

El otro ámbito en el que se proyectan las diferencias lo constituyen las reglas que en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se recogen para la delimitación de la Administración competente y de la normativa que debe aplicarse de cada la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a ese tipo de transmisiones lucrativas.

Así, podemos acudir a lo previsto en el artículo 2 del citado Texto Refundido de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que trasponiendo lo que establece el artículo 25 del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, dispone, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

“Artículo 2. Ámbito de aplicación y exacción del Impuesto.

1. Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación personal, cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en España, en los siguientes supuestos:

a) En las adquisiciones “mortis causa” cuando el causante tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo.

[...]

c) En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en Bizkaia.

[...]

d) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo."

El artículo transcrito pone de manifiesto que, según se trate de una adquisición *mortis causa* o de una donación, y según sea ésta de bienes inmuebles o no, los puntos de conexión a considerar a efectos del Concierto Económico variarán entre la residencia habitual del causante, el lugar en el que radique el bien inmueble de que se trate, o la residencia habitual del donatario.

Como vemos, la cuestión de delimitar cuándo nos encontramos ante un pacto sucesorio con eficacia de presente y cuándo estamos ante una donación pura y simple de bienes singulares puede tener consecuencias respecto al tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la plusvalía latente incorporada en el activo, aunque existen mecanismos antifraude en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para evitar una desimposición, como hemos mencionado, pero también pueden suponer una diferencia de trato en cuanto al punto de conexión aplicable y verse modificada, por tanto, la normativa aplicable o la Administración competente, por lo que se manifiesta como absolutamente imprescindible la delimitación de ambos supuestos a los efectos de evitar que se produzcan efectos indeseados en la utilización de la figura de que se trate.

la cuestión de delimitar cuándo nos encontramos ante un pacto sucesorio con eficacia de presente y cuándo estamos ante una donación pura y simple de bienes singulares puede tener consecuencias respecto al tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la plusvalía latente

La Hacienda Foral de Bizkaia ha tenido que salir al paso de esta cuestión y en un informe elaborado al respecto ha dado algunos criterios claros para ayudar a determinar, en cada caso concreto, dónde nos encontramos y qué tratamiento debe recibir la operación de que se trate, habiendo recibido este informe el visto bueno de la Comisión de Doctrina Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia.

La Hacienda Foral de Bizkaia reconoce que *"en la actualidad, existe un cierto abuso de la figura del pacto sucesorio con eficacia de presente como sustituto de la simple donación de un bien singular; lo que está dando lugar, tanto a una alteración del punto de conexión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a efectos del Concierto Económico, como a la obtención de beneficios fiscales que pudieran ser calificados de indebidos.*

Por ello, de lo que se trata es de delimitar el concepto de pacto sucesorio con eficacia de presente para diferenciarlo de la simple donación de bienes singulares, tratando de evitar de este modo el uso abusivo de esta figura.

En particular, interesa concretar si cabe otorgar la calificación de pacto sucesorio con eficacia de presente a un negocio jurídico en el que lo único que se produce es la transmisión a título lucrativo de un bien singular y, quizás, el establecimiento de una cláusula en virtud de la cual todo acto de disposición o gravamen sobre el bien donado requerirá el consentimiento del donante (teniendo en cuenta que ésta sería una cláusula admisible en derecho común, donde cabe, incluso, que el donante se reserve la plena facultad de disposición sobre el bien donado)."

Realiza al respecto un análisis de la normativa civil de aplicación y de la mejor doctrina en los siguientes términos:

"A estos efectos, el artículo 76 de la Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho Civil Foral del País Vasco, establece que: "La donación mortis causa de bienes singulares

se considera pacto sucesorio, y también lo será la donación universal inter vivos, salvo estipulación en contrario”.

Nada dice la Ley sobre la calificación como pacto sucesorio de las donaciones de bienes singulares con eficacia de presente (ni para incluirlas ni para excluirlas). Con respecto a las donaciones singulares que constituyen pacto sucesorio, Adrián Celaya, en su *Manual de Derecho Civil Vasco* indica que: “Si la donación es con efectos inter vivos será normalmente una donación pura y simple, conforme al Código Civil, pero si está incorporada a un pacto sucesorio participará de la naturaleza de éste”.

De todo lo cual se deduce que las donaciones pueden ser calificadas como pacto sucesorio en el Derecho Civil Foral. Esta calificación es clara con respecto a las donaciones mortis causa (asimiladas a disposiciones testamentarias en el artículo 620 del Código civil). También lo es, salvo pacto en contrario, la calificación de las donaciones universales inter vivos. Sin embargo, surge la duda de cuándo se puede calificar como pacto sucesorio un negocio jurídico que únicamente conlleve la donación con eficacia de presente de un bien singular. A estos efectos, Adrián Celaya habla de que, para ello, la donación ha de incorporarse a un pacto sucesorio. Lo cual no deja de ser una indicación bastante inconcreta, que exige establecer cuándo cabe admitir que una donación va incorporada a un pacto sucesorio.

Por ello, lo que se plantea es determinar cuándo las donaciones de bienes singulares con eficacia de presente pueden tener la consideración de pactos sucesorios y cuándo no, y deben ser calificadas como simples donaciones (con todas las condiciones, reservas, reversiones, etc. que puedan incorporar). En concreto, interesa aclarar si para que una donación de un bien singular sea considerada como un pacto sucesorio basta con que se otorgue esta denominación a la donación (ya que incluso el efecto regulado en el artículo 77 de la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco, de que las disposiciones de los bienes recibidos en donación por los donatarios exigirán el consentimiento de los donantes, admite pacto en contrario).

Así, nos encontramos con escrituras en las que comparecen distintas personas, normalmente padres e hijos, exponen que los primeros son titulares de uno o varios bienes, y establecen que los referidos padres “donan mortis causa, otorgando al pacto sucesorio efectos de presente (sic), es decir, con eficacia traslativa en el momento de la firma de esta escritura”. A lo que añaden que la donación se efectúa con apartamiento expreso, por lo que no estará sujeta a colación (lo cual no es específico de los pactos sucesorios, sino común a toda donación en Derecho Civil Foral - artículo 62.4 de la Ley -), y recogen que: “todo acto de disposición o gravamen sobre los bienes objeto de esta donación mortis causa (sic), requerirá para su validez del consentimiento conjunto de instituyente e instituido” (lo cual, como se ha indicado más arriba no es imprescindible que ocurra en un pacto sucesorio, ya que lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley admite pacto en contrario).”

En segundo lugar, la Hacienda Foral de Bizkaia se plantea la necesidad de diferenciar, desde un punto de vista dogmático o teórico, las dos figuras que podrían confundirse en su aplicación práctica:

“Desde un punto de vista de civil, el pacto sucesorio y la donación son dos instituciones distintas que permiten la transmisión de bienes en vida de los transmitentes, sin que pueda hablarse de sustitución de una figura respecto a la otra ni de vías alternativas.

Y ello porque el pacto sucesorio no es una donación; sin perjuicio de la consideración como pacto sucesorio de ciertas donaciones, establecida en la Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho Civil Foral del País Vasco (LDCFPV), cuestión que se abordará más adelante.

- En primer lugar, cabe destacar la naturaleza sucesoria del pacto, en contraposición a la naturaleza de negocio jurídico “inter vivos” de la donación.

Se considera el pacto sucesorio como la forma más antigua de sucesión, que precede a la creación del testamento. Se configura como una disposición de última voluntad; ostentando por ello naturaleza hereditaria. Su efecto sustancial es puramente sucesorio y consiste en dejar disciplinada, de una determinada manera, vinculante para las partes, una sucesión mortis causa; sin perjuicio de que la LDCFPV establezca en su artículo 74 la posibilidad de que los otorgantes del pacto sucesorio ordenen una transmisión actual de todos los bienes presentes, o parte de ellos.

Por su parte, la nota característica de la donación es que es un contrato. El Código civil la sitúa entre los modos de adquirir la propiedad, pero de su normativa se desprende su naturaleza contractual, con todos sus elementos: consentimiento (oferta y aceptación), objeto y causa; incluso el artículo 618 del Código civil (CC) la define como contrato, aunque emplee la palabra "acto", si bien el contrato es negocio jurídico y, por tanto, una especie del acto jurídico, que es el género.

- En segundo lugar, debe diferenciarse la causa de una y otra figura. La causa de la donación es la transmisión sin contraprestación a cambio, es decir, gratuita, que se expresa como animus donandi. Consiste en la transmisión voluntaria de algún bien que una persona realiza a favor de otra sin recibir nada en compensación. El Código Civil la define como "un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta".

La causa de la donación es la transmisión sin contraprestación a cambio, es decir, gratuita, que se expresa como animus donandi.

Sin embargo, la causa del pacto sucesorio es bien distinta. Del análisis de las leyes que componían el Fuero, se desprende que la causa del pacto sucesorio es la designación de sucesor en bienes.

la causa del pacto sucesorio es la designación de sucesor en bienes

Las alusiones a la sucesión y al sucesor en bienes son constantes en la LDCFPV. La fórmula parece traer causa por referencia al patrimonio troncal, de modo que originariamente se hablaba de sucesión y sucesor en bienes troncales. Sin embargo, la Compilación de 1959 universaliza las expresiones (el art. 11 hablaba de "designación de sucesor en bienes, sean o no troncales") y las convierte en sinónimos de sucesión y sucesor mortis causa, línea que persiste en la actualidad. Y precisamente en esta línea señala Monasterio, para el Derecho vizcaíno, que "la sucesión en los bienes es una peculiaridad de nuestro Derecho, que nos acerca a los sistemas de corte germánico en los que existe una concepción patrimonialista de la herencia".

El pacto sucesorio persigue la conservación y transmisión íntegra del patrimonio familiar. Se le asigna la utilidad de conservar la unidad del patrimonio familiar mediante la designación anticipada de un heredero. Esta designación no es del todo gratuita puesto que a aquel sucesor que "heredaba en vida" se le imponía la carga de dar alimento y mantenimiento al causante.

Era costumbre muy extendida la de que el dueño de la casa y hacienda, cuando contraía matrimonio el hijo que le iba a suceder en el gobierno de su patrimonio, concurría con los otorgantes a la escritura de capitulaciones matrimoniales y en ella nombraba a su hijo sucesor tronquero, haciéndole al mismo tiempo donación del caserío, reservándose el usufructo y estableciendo dotes o mandas a favor de los demás hijos. Y ello porque en la tierra llana los padres no esperaban a que llegara el fin de su vida para disponer de sus bienes a favor de sus hijos, sino que al llegar a cierta edad hacían uso del medio que les daba el Fuero para conservar a su lado uno de los hijos y crear una nueva familia. Para lograrlo, hacían los padres esa donación de la casería por vía de dote o donación

propter nuptias a la hija o hijo que iba a contraer matrimonio y se reservaban el derecho de alimentos o el usufructo de la mitad de los bienes donados. Era regla general estipular que los padres debían continuar viviendo en la misma casería con el donatario y su futuro consorte, formando una sociedad para cooperar todos a los trabajos de labranza y repartirse los productos en la proporción que fijaran.

No era por tanto un acto de disposición gratuito, sino una designación de sucesor que conllevaba una transmisión de bienes con efecto de presente, pero con carga de alimentos, reserva de usufructo o pacto de comunidad de vida.

De todo lo anterior podemos concluir que, además de por su distinta naturaleza, los conceptos pacto sucesorio y donación se diferencian por su distinta causa. Así, mientras que lo que subyace tras la donación pura y simple es una transmisión sin contraprestación a cambio, lo que se pretende con el pacto sucesorio es la designación paccionada de sucesor en bienes, que puede comprender, en su caso, una transmisión actual de los bienes del causante.

Si bien es cierto que la donación puede ser modal, imponiéndose al donatario una carga o modo, (que suele consistir en pagar las deudas del donante), o ser restringida por el donante, (reservándose éste la facultad de disponer de la cosa o cosas donadas, onerosa o gratuitamente, inter vivos o mortis causa, de todo lo donado o de una parte, siempre que se haya previsto en el contrato), en ningún caso nos encontraríamos por el mero hecho de denominarlo así ante un pacto sucesorio, puesto que lo que subyace tras el pacto es la designación de sucesor, aunque ésta designación pueda conllevar una donación con reserva de alimento o usufructo.”

Tras revisar los supuestos que se dan en las demás legislaciones civiles forales de otros ámbitos del Estado y realizar diversas consideraciones jurídicas, más desde una perspectiva civil que tributaria, pero sin perder la perspectiva del ámbito en el que se desenvuelve el informe, la Hacienda Foral de Bizkaia concluye lo siguiente:

“ En ningún caso cabe otorgar la calificación de pacto sucesorio con eficacia de presente a un negocio jurídico en el que lo único que se produce es la transmisión a título lucrativo de un bien singular, y ello porque lo que subyace tras la figura del pacto sucesorio, y lo que con su otorgamiento se pretende, es la designación de sucesor y no una mera transmisión gratuita inter vivos.

• Únicamente procederá considerar pactos sucesorios aquellas donaciones inter vivos de bienes singulares que vayan incorporadas a los mismos, participando por ello de la naturaleza de éstos.

Únicamente procederá considerar pactos sucesorios aquellas donaciones inter vivos de bienes singulares que vayan incorporadas a los mismos, participando por ello de la naturaleza de éstos.

Se considera que una donación va incorporada a un pacto sucesorio cuando ésta tiene lugar por cuenta de una designación sucesoria. Es decir, cuando junto a la designación sucesoria que instituyente e instituido consensúan a favor de éste tiene lugar dicha atribución patrimonial de presente. De este modo, las escrituras de pacto sucesorio con eficacia de presente que se formalicen deberán ser comprensivas de un nombramiento de sucesor y, al mismo tiempo, de una donación singular. Y ello porque la esencia del pacto pivota en la mencionada designación sucesoria; sin perjuicio de que los otorgantes del pacto decidan anticipar los efectos de tal nombramiento sucesorio. Lo que el instituido adquiere es la condición de sucesor contractual y, en consecuencia, el derecho a recibir la correspondiente asignación a cargo del caudal relicto del causante una vez fallecido éste; por lo que el consenso en torno a adelantar el cobro de tal asignación al momento de otorgar el pacto difícilmente podría tener la virtualidad de modificar su naturaleza jurídica.

Por lo tanto, para que una donación de un bien singular sea considerada pacto sucesorio no basta con que se otorgue esta denominación a la donación. Debe existir realmente un pacto sucesorio y, para lograr una transmisión actual de los bienes, en su caso, una donación inter vivos efectuada a favor del instituido por cuenta de la designación sucesoria en que el pacto consista.

En conclusión, la existencia del pacto sucesorio va más allá de la mera atribución de la titularidad de un bien a una persona llamada a suceder al instituyente, sino que exige que se produzca una designación sucesoria a la que acompañará la atribución de ese bien concreto con eficacia de presente.

Hay que tener presente que la Ley del Derecho Civil Foral del País Vasco exige para que una donación de un bien singular con eficacia de presente tenga el carácter de pacto sucesorio que se incorpore a uno, por lo que la propia atribución del bien no es suficiente para considerar que existe un pacto sucesorio, ya que se debe incorporar a otra cosa, y por tanto, a un elemento distinto a la propia atribución de la titularidad del bien de que se trate.

El hecho de que se exija la incorporación a un pacto sucesorio de la donación de un bien singular para que adquiera ese carácter hace que ese pacto sucesorio debe tener un contenido adicional al que se contiene en la propia donación de un bien singular, ya que para que algo se incorpore a otra cosa debe existir una relación de alteridad con esa otra cosa, y por tanto, no deben ser lo mismo.

En este escenario, un pacto sucesorio se caracteriza por tanto, por incorporar algo más que esa atribución de un bien singular, y ese algo más tiene que estar vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado, porque si no, se estaría extramuros de la figura del pacto sucesorio. Por tanto, no debe confundirse que lo adicional que caracteriza al pacto sucesorio sea el establecimiento de una carga, condición, modo o cualquier otra limitación, puesto que este hecho no es consustancial al pacto sucesorio sino común con la donación, y por tanto, no lo singulariza.

En este sentido, podemos afirmar que un pacto sucesorio que establezca la institución de heredero o la atribución de determinados bienes mortis causa puede incorporar la entrega de un bien singular con eficacia de presente y no perder el carácter de pacto sucesorio.

Sin embargo, cuando el pacto sucesorio consista exclusivamente en la atribución a una persona de un bien singular con eficacia de presente y sin ninguna otra estipulación añadida a esta convención, no nos encontraremos ante un pacto sucesorio sino ante una donación de un bien singular, que por tanto, recibirá el tratamiento tributario correspondiente.

Como es lógico pensar, pueden darse situaciones intermedias entre las dos expuestas, en las que los órganos encargados de la aplicación de los tributos deberán discernir en función de los elementos de prueba que existan a su alcance si nos encontramos ante la donación de un bien singular o si el pacto sucesorio al que se incorpora tiene una existencia independiente y un contenido adicional, en el sentido expuesto con anterioridad, que permita entender que la donación del bien singular debe entenderse incorporada al mencionado pacto sucesorio, sin demérito, por tanto, de la separación conceptual de las diferentes figuras que estamos analizando, lo que deberá valorarse en cada caso concreto en los términos expuestos.”

No vamos a entrar ahora en consideraciones relativas a qué formalidades se debe cumplir en los pactos sucesorios, como la remisión del correspondiente parte por parte del Notario autorizante al Registro General de Actos de Última Voluntad, que entiendo necesaria en todo caso si nos encontramos ante un pacto sucesorio con eficacia de presente, o las cuestiones relativas a los apartamientos que deben incluirse en los pactos

sucesorios pues, en ausencia de las mismas, sería difícil defender en la práctica que nos encontramos ante una institución sucesoria.

Lo que es evidente es que, como nuestra mejor doctrina, la Hacienda Foral de Bizkaia entiende que debe exigirse algo más que una denominación determinada a un pacto sucesorio con eficacia de presente para que lo sea cuando consiste en la mera atribución de un bien singular. Lo contrario supondría tanto como acabar desnaturalizando la propia institución civil y un flaco favor le haría a nuestro Derecho privativo que el mismo pudiera desnaturalizarse o se pudiera abusar de él con el objetivo de obtener otro tipo de resultados indeseados.

la Hacienda Foral de Bizkaia entiende que debe exigirse algo más que una denominación determinada a un pacto sucesorio con eficacia de presente para que lo sea cuando consiste en la mera atribución de un bien singular

Quizás se podrán precisar más los supuestos con la casuística de cada día, pero lo que es evidente es que la regla establece parece muy razonable y es un paso más en dotar a nuestro Derecho civil foral de una plena equiparación a efectos fiscales con el Derecho común en nuestro ámbito normativo.

Iñaki Alonso Arce.