

ACADÈMIA DE JURISPRUDÈNCIA I LEGISLACIÓ
DE CATALUNYA

LA PATOLOGIA DELS PACTES SUCCESSORIS DES D'UNA PERSPECTIVA SUBSTANTIVA I FISCAL

DISCURS D'INGRÉS

de l'acadèmic de número

Il·lm. Sr. TOMÁS GIMÉNEZ DUART

i

CONTESTACIÓ

de l'acadèmic de número

Il·lm. Sr. ENRIC BRANCÓS NÚÑEZ

27 d'abril de 2021

BARCELONA

MMXXI

DISCURS D'INGRÉS
de l'acadèmic de número
Il·lm. Sr. TOMÁS GIMÉNEZ DUART

Bona vesprada a tothom. Buenas tardes a todos.

Gracias a los presentes y también a los ausentes conectados telemáticamente a esta extraña toma de posesión de mi persona como miembro de número de l'Acadèmia de Jurisprudència i Legislació de Catalunya.

Pensava fer un discurs d'ingrés distès i distret o, al menys, no massa avorrit; adreçat més al públic assistent que no als acadèmics, que no a la «càtedra». Però, açò d'haver-ho de fer per teleconferència sincerament em descol·loca. No és gens fàcil comunicar a través d'una càmera. No pots apreciar si estàs o no captant l'atenció dels oients. De qualsevol manera, he decidit seguir el meu programa inicial i fer una intervenció lleugera en la mesura del possible, deixant per a la publicació escrita les qüestions més difícils de transmetre en una intervenció oral i per mitjans telemàtics.

Em pertoca d'entrada retre homenatge a dos il·lustres juristes. Un nascut fa quasi quatre-cents cinquanta anys. L'altre, amic personal i col·lega meu: l'un, Joan Pere Fontanella, que dona nom a la medalla, al setial que jo ocuparé des de hui; l'altre, José Luis Mezquita del Cacho, que va ocupar aquest mateix lloc fins al seu traspàs el mes de desembre de l'any 2013.

Joan Pere Fontanella nasqué a Olot l'any 1575. Seguint l'excel·lent biografia que d'ell fa l'historiador Josep Capdeferro i Pla (i que podeu trobar i llegir a la pàgina web d'aquesta Acadèmia), direm que Fontanella, home d'humil bressol, es doctorà en drets civil i canònic, el que al seu temps comportava una promoció social considerable perquè permetia gaudir d'una bona part dels drets i privilegis de la noblesa. Fou un prolífic advocat, un clar estendard d'una edat d'or de la doctrina o ciència jurídica. Arribà a ésser el jurista més prestigiós de Catalunya i, a més, Conseller en Cap del Govern, càrrec des del qual, juntament amb Pau Claris, va proclamar, el 1641, la primera República catalana i la unió amb França. I, a més, té carrer, a banda d'altres llocs, a Barcelona, l'actual carrer de Fontanella, entre les Places de Catalunya i Urquinaona. Carrer que, per cert, li va ser dedicat ja l'any 1865, el que demostra dues coses: que molts dels polítics

posteriors no tingueren massa coneixements d'història, i que els vents de fronda que bufen hui no són, ni molt menys, cosa d'ara.

José Luis Mezquita del Cacho fue, como he dicho antes y pese a ser veinte años mayor que yo, amigo y colega. Conocí a José Luis en castellano —y por eso me dirijo a él en la lengua en la que siempre dialogamos— una tarde de domingo del invierno de 1977, invitados a casa de un compañero a jugar a las cartas con nuestras respectivas parejas. A mí nunca me gustaron los naipes y a José Luis tampoco, así que nada más saludarnos me dijo: «la vida es demasiado corta como para gastarla con tonterías». Nos sentamos, pues, en un sofá y nos pasamos toda la tarde charlando. Allí ambos nos dimos cuenta no solo de nuestra sintonía, sino de que nuestra llegada a Barcelona fue producto de la casualidad y de lo que podríamos llamar «vidas paralelas».

José Luis nació en Madrid en 1928, hijo y nieto de militares. Pero, y ahí empieza el paralelismo, cursó la carrera de Derecho —que concluyó con premio extraordinario— en Valencia, donde conoció a Lolita, maravillosa y divertida mujer, hija y nieta (y después hermana y madre) de notarios. Por cierto, mi mujer también se llama Dolores. Por indudable influencia de Lolita decidió José Luis opositar a notarías, bajo la preparación del registrador de la propiedad valenciano Emilio Bartual. Ingresó muy pronto por Friol (Lugo), pasó luego por Belchite (Zaragoza), Baena (Córdoba), Inca (Mallorca) y de ahí, tras superar unas brillantes oposiciones entre notarios, llegó en marzo de 1965 a Barcelona.

Pero llegó a Barcelona, como me pasó a mí en 1977, doce años después, un poco a traspiés. La aspiración de todo opositor es ser el número uno. Y el premio en aquel entonces era la plaza de Madrid. Y tanto a José Luis como a mí nos faltaron unas décimas. Ambos tuvimos la oportunidad de intercalar Valencia, nuestra ciudad y plaza para la que nos sobraba nota, pero eso suponía ocupar una notaría «de primera», dejando vacante una de categoría «especial» (Madrid y Barcelona), con lo que dejábamos sin plaza al compañero que había obtenido la última puntuación «de primera». En definitiva, ambos llegamos aquí por un cierto altruismo y aquí nos mantuvimos alrededor de cuarenta años.

No corresponde hacer aquí una biografía del querido José Luis, basta remitirse a la que sus dos hijos notarios, Emilio y José Miguel, escribieron en el prólogo de los *Estudios en homenaje a José Luis Mezquita del Cacho* (Marcial Pons, 2013). Pero sí quiero destacar dos aspectos de su desbordante personalidad que te penetraba mediante sus ojos azul intenso.

El primero, su preocupación social. Me llamó mucho la atención, en aquella conversación de salón a la que antes aludía, que José Luis fuera declaradamente socialista, tendencia socialdemócrata. Como dicen sus hijos, «fue un caso verdaderamente excepcional de servicio a un ideal ... pues en todos los años en que militó en el PSC, lo hizo con una entrega desprendida y, no solo sin esperar, sino sin imaginar, siquiera, que ello mereciera algún tipo de recompensa que no fuese la propia consecución de una sociedad más libre y más justa». Por supuesto, nunca ocupó cargo político alguno.

El segundo aspecto a destacar es su ingente labor jurídica. Todavía hoy es obligada la cita de Mezquita del Cacho en el tema de notaría sobre la conmutación del usufructo del cónyuge viudo, monografía publicada en la Revista de Derecho Notarial de 1957. Seguido de una copiosísima producción, sobre donaciones, subrogación real, representación, conflictos de leyes, prueba, derecho del consumo, sociedades, ejecución hipotecaria, matrimonial, derecho notarial, deontología profesional ... en definitiva, de todo. Como dicen sus hijos, «José Luis Mezquita del Cacho escribió sobre todo cuanto llamó su atención en el ejercicio de su profesión». Allí donde veía un problema, intentaba dar con la solución justa a la par que lógica.

Nunca quiso honores. Aunque los tuvo. Decano del Colegio de Notarías de Catalunya; miembro de esta ilustre Academia; notario honorario; Cruz de Honor y Gran Cruz de San Raimundo de Peñafort, entre otros.

Nos dejó el 12 de diciembre de 2013. Su vacante en esta Acadèmia de Jurisprudència me corresponde a mí cubrirla. Me conformaré si consigo hacerlo con, al menos, un poco de la muchísima dignidad con la que José Luis dejó este sillón vacío.

* * *

El tema que he triat pel meu discurs d'ingrés gira en torn a la problemàtica civil i fiscal dels pactes successoris. Vull fer un advertiment previ: notareu una sintaxi diferent a l'habitual en la parla catalana. El motiu és que he preferit utilitzar la parla valenciana.

Perquè jo soc un unionista convençut. Soc dels que subscriu la frase «la unitat és un bé moral». Sempre, cal dir, que aquesta unió siga voluntària. Per açò em sembla un bé moral l'ONU, la UE, la Unió Africana, la Commonwealth, Espanya ... i el mateix la unitat de la llengua dels que parlem igual amb menudes diferències. No més diferències de les que hi ha en la llengua castellana, per exemple entre els espanyols i mexicans, entre *coche* i *carro*, *rueda* i *llanta* o *maletero* i *cofre*. I això només sobre quatre rodes. Per no parlar de *la piscina* i *la alberca*, del proscrit *coger* i la proscrita *concha*, o del *vos venís* en lloc del *tú vienes* a l'Argentina.

Desitjable unitat, però amb respecte a la diferència. Sense superioritats, sense prevalences. I sense complexos de cap mena. Per açò, tractant aquesta xerrada d'un tema del nostre dret he preferit utilitzar la nostra llengua comuna, en una de les seues variants, per a reforçar la unitat de la que abans parlava, per amunt de les xicotetes diferències. En definitiva, m'agradaria transmetre el missatge que sempre n'és millor per a tots fer prevaldre les similituds, els goigs i els descensos compartits durant molts segles, front a les inevitables discordances d'una llarga vida compartida.

Fet aquest aclariment previ, entrem ja en matèria.

Cal partir de la base que el pacte successori (PS), tot i estar profusament regulat al Codi Civil de Catalunya (CCC), als seus articles 431, no deixa d'ésser una excepció, una «anomalia», dins d'un sistema de *voluntat successòria mortis causa essencialment revocable*; el que en certa manera confirma l'article **411-7 CCC** quan diu que «*Són nuls els contractes o pactes sobre successió no oberta, llevat dels que admet aquest codi*». Però el curiós és que, després d'aquesta declaració de principis, el legislador els admet amb una grandíssima amplitud, ja que es pot disposar via PS pràcticament amb la mateixa amplitud que en testament, encara siga només dins el cercle reduït d'atorgants que després veurem.

Però, abans d'endinsar-nos en les qüestions pràctiques (eufemisme de repercussions fiscals) convé plantejar-nos una sèrie de temes estrictament civils.

I. LA RAÓ D'ÉSSER DELS PPSS

Com diu el preàmbul de la Llei 10/2008, de 10 de juliol, «*el règim dels pactes successoris és, sens dubte, la innovació de més volada que presenta el llibre quart respecte a l'anterior Codi de successions. El dret català ha conegut tradicionalment els pactes successoris en forma de donació universal o heretament. Aquests pactes, com és sabut, eren el vehicle de transmissió intergeneracional dels patrimonis familiars, de base típicament agrària, per mitjà de la institució d'hereu únic convinguda en capítols matrimonials. Malgrat la importància històrica dels heretaments, llur regulació, ancorada en una realitat socioeconòmica i una concepció de les relacions familiars pròpies d'una altra època, resultava més útil per a interpretar capítols matrimonials antics que com a instrument de planificació successòria. A partir d'aquesta premissa, sense renunciar al bagatge conceptual heretat de la tradició jurídica catalana entorn dels heretaments, el llibre 38 quart regula els pactes successoris d'una manera molt més oberta i flexible*».

«*En aquesta línia de més obertura, s'han de destacar dos trets del nou sistema de successió contractual. D'una banda, pel que fa al contingut del títol successori, els pactes successoris no es limiten ja a la institució d'hereu o heretament, sinó que admeten també, conjuntament amb l'heretament o aïlladament, la realització d'atribucions particulars, equivalents als llegats en la successió testamentària. D'altra banda, la successió contractual es deslliga del seu context matrimonial: si bé els pactes es poden continuar fent en capítols matrimonials, això ja no és un requisit essencial, perquè no s'han d'atorgar necessàriament entre cònjuges o futurs cònjuges, ni tampoc entre els pares o altres familiars i els fills que es casen. Entre el manteniment de l'esquema tradicional i l'obertura dels pactes a qualssevol contrac-*

tants, el llibre quart ha optat per una solució intermèdia prudent: els pactes només es poden atorgar amb el cònjuge o convivent, amb la família d'aquest o amb la família pròpia, dins d'un cert grau de parentiu per consanguinitat o afinitat. Aquesta regla té en compte el major risc dels contractes successoris entre no-familiars, però alhora és prou oberta per a emparar els pactes que a vegades s'estipulen en ocasió de la transmissió d'empreses familiars, en els quals poden arribar a intervenir diverses generacions de parents en línia recta i altres membres de la família extensa. La restricció legal quant al grup de persones que poden convenir pactes successoris no regeix per a ésser afavorit. Els pactes poden contenir disposicions a favor de terceres persones, però aquestes no adquireixen cap dret fins a la mort del causant. D'aquesta manera es permet, per exemple, que el pare i la mare pactin, entre ells dos, que l'herència sigui per a un o uns fills determinats, encara que no tinguin el consentiment d'aquests, i, més endavant, si les circumstàncies ho aconsellen, convinguin un nou pacte successori per a instituir un altre fill o una altra persona.»

Sembla important aquesta llarga transcripció literal del preàmbul del Llibre Quart perquè reflecteix, al meu judici, quina ha estat la *ratio* de la innovació de més abast de l'esmentat Llibre respecte el seu antecessor, el Codi de Successions de Catalunya. Ho expressa molt bé el professor Joan EGEA quan diu que «un dels principals problemes de les empreses familiars és la seva poca estabilitat i la manca de fortalesa per a superar amb èxit els successius relleus generacionals. En l'empresa individual, per exemple, la mort de l'empresari i la subsegüent crida d'una pluralitat de successors pot fer perillar per si sola la seva pròpia subsistència, ja que les possibilitats de què s'acabi liquidant són molt elevades; a la societat familiar mercantil el risc és un altre: que amb l'atribució de les participacions representatives del capital de la societat, la família en perdi el control, és a dir, no ostenti un nombre d'accions o participacions suficient per a preservar-ne la capacitat decisòria».¹

Puix bé, precisament a donar cobertura legal a aquesta necessitat arribaren els nous PPSS que, en certa manera, venen a complementar una figura importada del dret anglosaxó de la que s'ha feta —i s'està fent— us i abús amb una utilitat més que discutible: el protocol familiar. I dic «utilitat discutible» perquè sempre he entès que no hi ha millor protocol familiar que (i) un bon pacte estatutari regulador de la transmissió de les accions i/o participacions socials, unit a (ii) un bon testament o, ara que es pot a Catalunya, un bon pacte successori. Tot el demés és poc més que una florida literatura jurídica que, gosaria afirmar, servirà de poc si no va acompanyada de les dues esmentades figures jurídiques.

Per suposat que el protocol familiar pot incloure un PS, sempre que s'acompleixen els requisits substantius i formals que demana el CCC. En canvi,

¹ Joan EGEA, El nou règim jurídic de la successió contractual, RJC, Barcelona, any CVIII, n° 1-2009, pàg. 11.

no «cabran» en el protocol, o no en serà prou, allò relatiu als pactes reguladors de la transmissibilitat de les accions o participacions (o, donat el cas, a les prescripcions accessòries) doncs caldrà incorporar-los als estatuts socials, previ acord de la junta general (que pot ser no estarà integrada pels mateixos atorgants del pacte) i elevant aquest acord a escriptura pública per a la seua inscripció al Registre Mercantil.²

II. LA NATURALESA JURÍDICA

La terminologia pacte successori o el seu equivalent, successió contractual, pot introduir, d'entrada, un cert grau de confusió. Perquè, quan es parla de «pacte», immediatament ve al cap un negoci jurídic bilateral o plurilateral del que naixen obligacions per totes les parts signatàries. I açò no és tal als PPSS, o por millor dir, pot no ser-ho.

El pacte successori, efectivament és un negoci jurídic bi o plurilateral en el sentit de què calen, almenys, dues parts que l'atorguen. Però, en canvi, és unilateral en tant només imposa —o pot ser que només impose— obligacions per a una d'elles. En aquest sentit el PS s'assembla molt més a una donació o a un testament irrevocable que a un típic contracte o pacte. És a dir, des d'un punt de vista obligacional, el PS «pur» és un negoci jurídic unilateral, ja que només imposa obligacions a una sola de les parts que el signen (que, al seu temps, pot ser plural) de manera que l'altra part no assumeix (o pot no assumir) compromís de cap mena.

Així ho posa de relleu el preàmbul del Llibre Quart quan proclama: «*El tipus bàsic de pacte successori implícit en el llibre quart és un pacte amb causa gratuïta, en el qual es poden imposar càrregues a l'afavorit, com ara la de tenir cura d'un atorgant que tingui la condició de causant de la successió i prestar-li assistència, i també la de fer constar la finalitat que hom pretén assolir amb l'atorgament del pacte. Això no impedeix que les parts puguin causalitzar el pacte de*

² Que els PPSS són força útils perquè ajuden a disciplinar la transmissió de l'empresa familiar no ofereix cap dubte. En l'àmbit del Dret comú, com recull el professor Joan EGEA (RJC cit, pàg. 14, «cada cop són més les veus que es fan ressò de la conveniència d'eliminar la prohibició dels pactes successoris del Codi Civil espanyol. En aquest sentit mereix ser destacada la proposta que, en forma de text articulat, va presentar Rafael SÁNCHEZ ARISTI, *Propuesta para una reforma del Código Civil en materia de pactos sucesorios, Derecho de Sucesiones. Presente y futuro. XII Jornadas de la Asociación de profesores de Derecho civil*, Murcia, p. 399». Cal afegir-hi que, a hores d'ara, el Código Civil manté la prohibició ex article 1271, paràgraf 2 (*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*), el que, unit a una exagerada legítima *pars bonorum* de 2/3 de l'herència, fa molt difícilosa l'ordenació de la futura successió de l'empresa.

manera diferent, atesa la llibertat de configuració del contingut que els dóna el llibre quart.» Des d'aquesta perspectiva, l'expressió *pacte successori* trontolla una mica en el dret català.

En efecte, el Código Civil espanyol (CCE), encara que regula la donació en el seu Llibre tercer (*De los modos de adquirir la propiedad*) i no en el Llibre quart (*De las obligaciones y contratos*), a l'hora de la veritat contempla la donació com un contracte i, com a tal, diu el seu article 621 que «*Las donaciones que hayan de producir sus efectos entre vivos se regirán por las disposiciones generales de los contratos y obligaciones en todo lo que no se halle determinado en este título.*» En canvi, no ho fa així el Codi català que regula la donació en el Llibre cinquè, Títol III, o siga, entre els modes d'adquirir el domini, sense cap remissió a la normativa dels contractes. Així, pot ser haguera estat més ajustat al sistema successori català regular directament els testaments i els codicils irrevocables, perquè, com veurem més endavant, les expressions *pacte*, *contracte* o *contractual* no reflecteixen adequadament la vertadera natura del acte. Si, és, en canvi, un encert que el CCC haja superat les limitacions del Codi de Successions que lligava els PPSS a l'institut del matrimoni i la subsegüent forma capitular.³

I és que, com diu EGEA, els PPSS «materialment són un negoci unilateral, perquè no es fonamenten en l'estructura pròpia dels contractes que comporten relacions obligatòries recíproques. Podria semblar dubtós que això fos així en el cas que s'hagués estipulat, per exemple, que l'afavorit ha de tenir cura del acusat, però l'art. 431-6.1 porta a excloure que es tracti d'una relació sinal·lagmàtica, ja que ho configura com una càrrega». I afegeix més endavant «ha quedat lluny la concepció històrica dels heretaments con un *do ut des* entre l'atorgant que heretava el seu fill i el progenitor de l'altre contraent que constituïa el dot ... hui la successió contractual consisteix en convenir irrevocablement la institució d'hereu o una atribució particular amb alguna de les persones referides a l'art. 431-2, sense necessitat que aquests hagin de fer res a canvi.»⁴

En sentit semblant, el professor BADOSA COLL afirma que el *pacte successori*, nogensmenys el seu caràcter *paccionat*, és un negoci fonamentalment unilateral, de forma que el seu caràcter bilateral és circumstancial i, fins i tot, inferior al de la donació.⁵

³ Aquesta limitació del Codi de Successions havia estat molt criticada per la doctrina, principalment notarial, que ni li trobava cap sentit. Vide: Jou MIRABENT (*Los heredamientos y la transmisión del patrimonio familiar*; GARRIDO MELERO i FUGARDO ESTIVILL (coordinadors de l'obra col·lectiva *El patrimonio familiar, profesional y empresarial. Sus protocolos*, Volum II, Ed. Bosch, Barcelona, 2005); LÓPEZ BURNIOL (*La «resurrecció» dels capítols matrimonials. L'àmbit de l'autonomia de la voluntat en els contractes reguladors de la convivència*, discurs d'ingrés a l'Acadèmia de Jurisprudència i Legislació de Catalunya, 1999).

⁴ Joan EGEA, RJC, cit, pàgs. 17-19.

⁵ Ferran BADOSA COLL, *Comentari al Llibre quart del Codi Civil de Catalunya*, Ed. Atelier, Barcelona, 2009, pàg. 1710.

Aquesta qüestió del caràcter unilateral, bilateral i, fins i tot, mixt dels PPSS no és merament teòrica, sinó que, com veurem més endavant, té la seua repercussió en ordre a admetre o no un cert grau de correspectivitat i derivar-ne o no l'exigibilitat forçosa de les càrregues assumides, en el seu cas, pel beneficiari.

III. ELS SUBJECTES

Entre quins són possibles els pactes successoris? Diu al respecte l'article 431-2 CCC:

«Hom pot atorgar pactes successoris només amb les persones següents:

- a) El cònjuge o futur cònjuge.*
- b) La persona amb qui conviu en parella estable.*
- c) Els parents en línia directa sense limitació de grau, o en línia col·lateral dins del quart grau, en ambdós casos tant per consanguinitat com per afinitat.*
- d) Els parents per consanguinitat en línia directa o en línia col·lateral, dins del segon grau, de l'altre cònjuge o convivent.»*

Qüestions

El problema el planteja l'apartat d) d'aquest article, en tant sembla contradictori amb el paràgraf c) immediatament anterior en el que pertoca als col·laterals. En efecte, de l'apartat c) resulta que es pot acordar un pacte successori fins al límit dels cosins germans, tant propis com del cònjuge, mentre que del paràgraf d) resulta que no es pot ultrapassar el grau dels germans o cunyats. Per superar aquesta contradicció es pot interpretar:

i. Que el punt d), encara que literalment es refereix a cònjuge o convivent, està ocupant-se realment només d'aquest, de la parella. Dit d'una altra manera: que allò que permet l'art. 431-2.d) és que només pugui concloure's un PS amb els ascendents, descendents i germans de la parella.⁶

⁶ ¿Vol dir això que els consanguinis de la parella són afins de l'altre membre de la unió? En el món del dret és habitual aquella màxima que diu que el cònjuge és «familiar, però no parent». Si aquesta màxima la portem als límits, la unió estable genera una relació exclusivament entre els seus dos membres, però sense que s'estengui (civilment, perquè fiscalment n'és una altra cosa) als parents de la parella. Aquesta interpretació troba recolzament a l'article 231-1.2. CCC que declara: «Es reconeixen com a membres de la família, amb els efectes que es determinin legalment, els fills de cadascun dels progenitors que convisin en el mateix nucli familiar, com a conseqüència de la formació de famílies reconstituïdes. Aquest reconeixement no altera els vincles amb l'altre progenitor». Així doncs, si els fills de la parella

ii. Una segona interpretació, sustentada pel notari Enric BRANCÓS, entén que el paràgraf c) s'aplica quan el cònjuge o parella és coatorgant del pacte, i l'apartat d) quan no ho és. És a dir, si tots dos membres atorguen, es pot arribar fins als cosins germans respectius i els seus cònjuges (per les raons dites a la nota del punt (ii) anterior, no s'inclourien les seues parelles); però si només n'és atorgant un dels dos (sigui cònjuge o parella) no pot ultrapassar-se (com a co-atorgant) el segon grau de colaterals de l'altre.⁷

Amb aquesta interpretació es dona solució a un cas com aquest: els dos membres d'una parella estable es fan càrrec de la sustenta de la tieta d'un d'ells; així decideixen concloure, tots tres, un PS d'atribució particular amb transmissió diferida, en virtut del qual els dos membres de la parella rebran, quan mori la tieta, la propietat del pis on viu, a canvi de l'assistència i manutenció vitalícia. Si se sustenta l'alternativa (i) ut supra, aquest PS no seria possible. Si se sustenta la segona, sí ho és.

iii. Una tercera interpretació ens la dona el professor FERRER RIBA, el que, reconeixent la indubtable antinòmia, afirma que tractant-se d'una norma autonomia privada, sembla adequat donar preferència a la regla més permissiva, és a dir, a la de la lletra c); de manera, continua Ferrer Riba, que la lletra d) s'ha d'aplicar només als pactes que una persona, convivent en unió estable, pretengui celebrar amb els parents de la seua parella, ja que aquesta relació no queda inclosa dins de l'àmbit de la lletra c), i per tant se li aplicaria la regla del segon grau.^{8 9}

iv. Encara cap una quarta interpretació de l'article 431-2 CCC que és sustentada pel notari de Mataró Pere ALBIOL, en un treball encara inèdit. Proposa Albiol que pot ser no sigui el mateix la «parella estable» del paràgraf b) que el «convivent» del punt d); de manera que amb aquest últim el CCC s'està referint als supòsits de *relacions convivencials d'ajuda mútua* regulades al Títol IV del Llibre II del CCC (art. 240). D'ésser bona aquesta interpretació, donaria solució a una situació de tota justícia: la de dos (o tres o quatre) amics que conviuen i que desitgen regular conjuntament la seua successió. Però, de qualsevol manera,

formen part de la família, cap interpretar que no són familiars (per afinitat) la resta de la parentela de la dita parella.

⁷ Enric BRANCÓS, *Los pactos sucesorios en el derecho civil de Calaluña*, Ed. Tirant lo Blanch, València, 2016, pàg. 56.

⁸ Josep FERRER RIBA, *Comentari al Libre Quart del Codi Civil de Catalunya, relatiu a les successions*, Volum II, pàg. 1058, Ed. Atelier, Barcelona 2009.

⁹ Vide item la posició del notari Emili GONZÁLEZ BOU (*La revitalización de los heredamientos en el nuevo Libro IV del Código Civil de Cataluña*, La Notaría, 2008), que es mostra partidari de la interpretació en virtut de la qual es pot atorgar el pacte amb els parents col·laterals per afinitat fins al quart grau i amb els parents del convivent fins al segon grau. És a dir, González Bou és partidari de la tesi sub (i) del text, que és la que jo particularment compartixc.

em semblaria massa masoquista el legislador català referint-se al convivent, no membre de la parella estable, de manera tan abstrusa, sobretot tenint present que en el punt b) de l'article 431-2 para la *persona amb qui conviu en parella estable*.

v. Parlàvem d'una quarta interpretació, però també cap una quinta (i, és de suposar, una sisena, una setena...; aquest és el resultat de redactar amb imprecisió una norma): per a la professora NÚRIA GINÉS «... la alusión a los parientes afines que se contiene en esta letra c), (hay que) ... ponerla en conexión con la letra d). En esta última, el precepto se ocupa de la legitimación de los parientes por consanguinidad del cónyuge o conviviente, mientras que en la primera, esto es, en la letra c), se refiere explícitamente a los parientes por afinidad ... Así pues, lo que se propone aquí es distinguir y separar netamente las familias a las que se refieren, respectivamente, los apartados c) y d) del artículo 431-2 CCCat (La Ley 9352/2008). En el primero, el legislador está haciendo alusión, como se ha anunciado en el título que encabeza este apartado, a los parientes propios o de uno mismo, en el que se incluyen los consanguíneos y los afines (esto es, los cónyuges de aquellos). Esta sería la «familia propia» a la que se alude en el texto del preámbulo. En la letra d), la familia es otra: precisamente la del cónyuge o conviviente (*cf.* asimismo preámbulo) ... En resumidas cuentas, de la letra c) resulta que están legitimados para el otorgamiento de pactos sucesorios los parientes de uno mismo o propios según el esquema que sigue: en línea recta, sin límite de grado, y en línea colateral, hasta el cuarto grado, en ambos casos tanto por consanguinidad como por afinidad, entendiendo en este caso como parientes afines los cónyuges de aquellos parientes consanguíneos.¹⁰

De qualsevol manera, posats a prendre postura, la redacció de l'article 431-2 sembla una de les moltes antinòmies irreductibles que pateix el CCC en seu de pactes successoris i que, transcorreguts ja més de deu anys des de la publicació del llibre IV, ha hagut temps de sobra per ser superada pel legislatiu català. Entenc que la manera més lògica d'integrar el paràgraf d) amb la resta de l'article seria suprimint-ne les paraules «l'altre cònjuge o», en el qual cas prevaldria la interpretació sub (i) abans exposada.¹¹

¹⁰ NÚRIA GINÉS CASTELLET, *Los pactos sucesorios en Cataluña: entre la tradición y la innovación* La Ley, n° 1721/2011.

¹¹ No sobte que aquest ponent destine tant d'espai a tractar el tema de la legitimació activa perquè, com diu el també notari GARRIDO MELERO (*Derecho de sucesiones*, Volum I, 2ª ed, Ed. Marcial Pons, Barcelona 2009, pàg. 226) el resultat de la falta de legitimació d'algu dels atorgants podria ser la nul·litat de tot el pacte. Els operadors jurídics en general, i fins i tot el jutges, «viuen» de la interpretació de la norma, però els notaris necessitem certeses, perquè el nostre valor afegit és donar seguretat jurídica, el que a voltes es fa impossible davant normes confuses com la que analitzem.

Afegirem que tota aquesta problemàtica es predica només dels subjectes del PS que són «atorgants», i no dels que el CCC en diu (art. 431-3) *terceres persones no atorgants*. És a dir: si l'afavorit fos atorgant (amb l'avantatge, per a d'ell, que la seua designa no es podrà resoldre sense comptar-hi amb ell) tindria de pertànyer al cercle de persones que recull l'article 431-2; però, si fos simplement afavorit no atorgant, podria tractar-se de qualsevol persona, i fins i tot no física, sinó jurídica.¹²

IV. L'OBJECTE

Deixant a banda els heretaments mutuels i preventius, els articles bàsics del CCC que interessin als efectes d'aquest estudi són els següents:

L'article 431-18. Concepte d'heretament

1. *L'heretament o pacte successori d'institució d'hereu confereix a la persona o persones instituïdes la qualitat de successores universals de l'heretant amb caràcter irrevocable, sens perjudici dels supòsits que regulen els articles 431-13, 431-14 i 431-21.*

2. *La qualitat d'hereu conferida en heretament és inalienable i inembargable.*

L'article 431-19. Heretament simple i cumulatiu

1. *L'heretament és simple si només atribueix a la persona instituïda la qualitat d'hereva de l'heretant i no perd aquest caràcter encara que l'heretant també faci donació de present de béns concrets a la persona instituïda.*

2. *L'heretament és cumulatiu si, a més de conferir la qualitat d'hereu de l'heretant, atribueix a la persona instituïda tots els béns presents de l'heretant i*

¹² Solució legal que critica Joan EGEA, (RJC, 2009, 22) per raó de la incoherència que suposa amb relació del sistema familiar d'atorgament que acull el CCC. Vide item, FERRER RIBA (*Comentaris ...*, cit, pàg. 1063) i ALASCIO CARRASCO, Laura, quan afirma que «se puede discutir la oportunidad de que los pactos institución universal de heredero puedan salir o no del círculo familiar, pero es difícilmente comprensible cuando el pacto tiene por objeto un bien o derecho singular que esté sujeto a las restricciones del art. 431-2 CCCat. Especialmente porque el pacto de atribución particular será adecuado para organizar la sucesión de la empresa familiar, dejando el resto del patrimonio del empresario “libre” para disponer de él como crea oportuno» (*Los pactos sucesorios en el Derecho Civil Catalán*, Ed. Atelier, Barcelona, 2016, pàg. 61). Només diré, pel que em pertoca, que no estic massa d'acord amb aquestes apreciacions perquè, si el CCC contempla els PPSS com una excepció (art. 411-7) al sistema de voluntat *mortis causa* essencialment revocable, lògic és que imposse restriccions, i més quan l'empresari de l'exemple disposa d'uns altres vehicles jurídics per arribar al mateix resultat, com seria el cas de la donació modal o sota condició.

no perd aquest caràcter encara que l'heretant exclogui béns concrets de l'atribució de present.

3. L'heretament cumulatiu no es presumeix mai i s'ha de pactar de manera expressa.

L'article 431-29. Modalitats (de PPSS d'atribució particular)

1. *En pacte successori, es poden convenir atribucions particulars, a favor d'un dels atorgants o de tercers. Els atorgants poden convenir també atribucions particulars recíproques a favor del que sobrevisqui.*

2. *Les atribucions particulars en pacte successori es poden fer amb caràcter preventiu, aplicant el que estableix l'article 431-21.*

3. *Si en el pacte successori d'atribució particular hi ha transmissió de present de béns, l'acte es considera donació.*

D'on resulta que, simplificant al màxim i, com he dit abans, deixant a banda els heretaments mutuels i preventius, els PPSS poden ser:

a) *D'atribució universal: Heretament;* que, al seu torn, poden ser:

i. Amb transmissió de futur o diferida a la mort: =heretament simple (art. 431-19.1 CCC); el que no exclou que pugui contenir alguna atribució de present.

ii. Amb transmissió de present: =heretament cumulatiu (art. 431-19.2 CCC). Que no perd aquest caràcter pel fet que el heretant o causant es reserve determinats béns o, com diu literalment la norma «*exclogui béns concrets de l'atribució de present*».

b) *D'atribució particular* (arts. 431-29 i ss); que també poden ser:

i. Amb transmissió de futur: que s'equiparen a un llegat irrevocable, i per això disposa l'article 431-30.1 CCC que: «*El causant que atorga en pacte successori una atribució particular només pot disposar dels béns que en són objecte amb el consentiment exprés de l'afavorit o, si aquest no és part del pacte, amb el dels altres atorgants.*»

Precisament per això diu l'article 431-8.2 CCC que: «*Els heretaments i les atribucions particulars ordenats en pacte successori es poden fer constar en el Registre de la Propietat, en vida del causant, per mitjà de nota al marge de la inscripció dels béns immobles inclosos en l'heretament i que no hagin estat transmesos de present o dels béns immobles que siguin objecte d'una atribució particular.*»

ii. Amb transmissió de present: en el qual cas, diu l'article 431-29.3 in fine que «*l'acte es considera donació*». La qual cosa, per cert, provoca el dubte sobre si les causes de revocació seran les de l'article 531-15 CCC (donació) o les pròpies dels PPSS recollides als articles 431-13 i 431-14. Al meu judici, són aquestes últimes les que haurien de prevaldre per raó de l'especialitat

de l'atribució, sense que tampoc estiguera de més l'aclariment per part del legislador.¹³

Qüestions

1. *¿Cal causalitzar o correspectivitzar l'atribució?* És a dir, en una donació és clar que la causa és *l'animus donandi*, sense més. En un PS, ¿n'és igual o cal expressar que et faig l'atribució a canvi de cuidar-me, o d'atendre'm ... o perquè m'has atès en el passat ...? Ja hem dit abans que no cal cap expressió de causa i/o motius. Recordem que el preàmbul del Llibre Quart diu: «*El tipus bàsic de pacte successori ... és un pacte amb causa gratuïta, en el qual es poden imposar càrregues ... i també ... fer constar la finalitat que hom pretén assolir amb l'atorgament del pacte. Això no impedeix que les parts puguin causalitzar el pacte de manera diferent ...*». Dit d'una altra manera, el causalitzar o no és una decisió totalment optativa, el qual, dit siga de passada, s'allunya un molt de l'expressió «pacte», front la més acurada de disposició o acte que hagués estat més apropiada.

Però, podria l'afavorit assumir «obligacions *stricto sensu*»? Ho nega EGEA, pel qual aquesta obligació no passaria de ser una càrrega el qual incompliment donaria pas a la revocació de la liberalitat, ja que aquest és l'esquema típic dels negocis gratuïts. Igualment es mostra contrària GINÉS CASTELLET.¹⁴

O admet, en canvi, la majoria de la doctrina, entre ells FERRER RIBA quan manté que tot dependrà de com s'haja pactat, ja que l'atribució patrimonial del causant podrà tenir tant una causa gratuïta (càrrega el qual incompliment donarà lloc solament a la revocació) o onerosa, i en aquest cas el causant tindrà acció per reclamar el compliment de «l'obligació» contreta al signar el pacte successori.¹⁵

¹³ No puc estar d'acord amb la professora ALASCIO quan, amb una certa insistència al llarg del seu excel·lent estudi, afirma que (los) «pactos de atribución particular ..., por definición, no pueden llevar aparejadas transmisiones de bienes hasta la muerte del causante» (*Los pactos ...*, cit, pàg. 135). I no estic d'acord perquè una cosa és que l'article 431-29.3 CCC diga que els considera donació, i un altra que, opcionalment, no es puga utilitzar aquest vehicle. A banda que l'esmentat article diu clarament *si en el pacte successori d'atribució particular hi ha transmissió de present...* Encara més, si l'acte «es considera» donació és perquè ho diu expressament el CCC, perquè, si no ho digués, la seua natura, inter vivos o mortis causa, seria discutible; és el cas de la *apartación o apartamiento gallego*, molt semblant al nostre PS d'atribució particular, amb l'afegit de la renúncia de llegítima, que el Tribunal Suprem (certament en Sala de lo contencioso-administrativo) ha qualificat d'atribució mortis causa, com més endavant tindrem ocasió de veure.

¹⁴ GINÉS CASTELLET, Núria, (*Algunas reflexiones sobre la causa en los actos sucesorios en el nuevo Libro IV del Codi Civil de Catalunya*, XV Jornades de Dret català a Tossa, Documenta Universitària, Girona, 2009).

¹⁵ FERRER RIBA (*Línies generals del nou Llibre Quart del Codi Civil de Catalunya*, Jornades de Tossa, 2008, disponible en <http://civil.udg.edu/tossa/2008/textos>). També es

Des del meu punt de vista, milita en favor de la tesi d'Egea que aquesta obligació vindria a ser, en el supòsit més habitual d'haver de tenir l'afavorit cura del causant, un «mode» i, segons l'art. 428-1 CCC «*El mode permet al causant imposar a l'hereu i al legatari, o a llurs substituïts, una càrrega, una destinació o una limitació, que, per la finalitat a què respon, no atribueix altres drets que el de demanar-ne el compliment, sense que redundi en profit directe de qui el pot demanar.* És a dir, pel CCC el mode no pot constituir un benefici pel propi causant (cosa pel demés lògica, perquè quan arribés l'hora de reclamar-ho el causant ja hauria mort). Però, tot i açò, em sembla més probable la tesi de FERRER RIBA, per tres raons: a) perquè el legislador català no ha creat els PPSS com un subtipus de testament irrevocable, el que podria haver fet, sinó como un pacte o contracte, i això alguna transcendència jurídica ha de tenir; b) perquè no tindria massa sentit que no es pugua fer en la mateixa escriptura pública de pacte successori allò que es podria fer en dues escriptures consecutives, per exemple: atorgant, amb número següent de protocol, una segona escriptura d'aliments o de renda vitalícia, de la qual fos causa el pacte successori acordat en el número anterior. I, c) perquè l'art. 431-6 CCC diu també que al PS *s'hi ha de fer constar, si té caràcter determinant, la finalitat que es pretén assolir amb l'atorgament del pacte i les obligacions que les parts assumeixen a aquest efecte.* Una altra cosa, totalment diferent, és com es qualificaria des del punt de vista fiscal l'acte contingut en la segona escriptura (o en el mateix PS, de tal cosa admetre's): si com a gratuït (ISD) o com a oneros (ITP) i quina seria la seua base imposable; però això seria una qüestió tributària de cap de les maneres pot influir en la qualificació civil de l'acte.

En definitiva, tot dependrà de com es causalitze el pacte, ja que, com diu BRANCÓS (*Comentarios ...* pàg. 826) la possibilitat de causalització dels PPSS en el CCC té efectes en dos terrenys: la revocació i la possibilitat d'exigir el compliment forçós. O, com afegeix el mateix Brancós més endavant (pàg. 829) «el

mostren favorables a l'exigibilitat el notari BRANCÓS (*Comentarios al Libro cuarto del Código Civil de Catalunya*, pàg 827) per a qui el pacte successori té una causa que se situa en una zona intermèdia entre el negoci oneros i la disposició gratuïta, fins al punt que l'art. 431-16 CCC adopta una posició que quasi es podria anomenar «contractualista». En similar sentit el també notari BOSCH CARRERA (*Aspectos civiles de los pactos sucesorios, en Estudios sobre el derecho de la empresa en el Código civil de Cataluña*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010, pàg. 102) i la professora Alascio Carrasco (*Los pactos sucesorios ...*, cit, pàgs. 122 i ss), per a la qual si, tal com preveu l'art. 431-6.2 CCC, s'imposa a l'afavorit la càrrega de tenir cura del cònjuge del causant a la mort d'aquest, això no serà un mode successori, sinó un altre pacte; per açò, diu, no es tractarà d'una «limitació de l'atribució successòria» insertada en l'heretament, sinó de dos pactes diferents. I, més endavant (pàg. 126) diu: «si ... la carga se debe cumplir antes de la muerte del causante y ha habido una transmisión de presente de bienes ... estaremos más cerca de la donación modal». Em limite a recollir aquesta afirmació que, ja anticipe, és a les antípodes del que resolen les instàncies fiscals, Tribunal Supremo inclòs.

pacto tiene una naturaleza híbrida, como dice el Preámbulo, ... y esa causa ha de dar paso al cumplimiento forzoso, salvo en las prestaciones personalísimas, a menos que se piense, innecesaria y equivocadamente, que la única forma de estimular el cumplimiento es la revocación».¹⁶

2. *¿Es poden combinar en un sol document tots els tipus d'atribució que caben en el PS?* La resposta em sembla clarament afirmativa. És possible un pacte successori que sigui al mateix temps d'atribució universal (designa d'hereu) i d'atribució particular; fins i tot amb lliurament de present per a alguns dels afavorits i no respecte els altres; o que per a algú dels hereus tinga caràcter simple i per als altres siga cumulatiu; o que un dels afavorits estiga gravat amb substitucions, càrregues o condicions, i els altres no.

3. *Què vol dir, en el cas de l'heretament cumulatiu, que el causant pugui excloure béns concrets de l'atribució de present?*

Aquest dubte es planteja per la manera en la que molts dels grans despatxos jurídics redacten els heretaments de la «gent important», normalment grans empresaris que volen assegurar la successió de la seva empresa i el manteniment de la mateixa dins l'àmbit familiar. Amb aquesta finalitat, molts assessors comencen redactant un protocol familiar.¹⁷

Doncs bé, la manera que tenen els operadors d'ordenar l'heretament (habitualment cumulatiu, donats els seus avantatges fiscals) és començant definint el patrimoni empresarial (així, per exemple, *el conjunt d'empreses pertanyents al Grup Tal i Qual*) i, molt sovint, com el que vol normalment l'empresari causant és transmetre l'empresa als fills, però no la resta del seu patrimoni, la redacció habitual d'aquests heretaments sol ser la següent: «*NN institueix hereus de present, o sigui amb el caràcter i efectes de l'heretament cumulatiu, els seus esmentats*

¹⁶ Sobre la causalització dels motius són interessants les consideracions de la professora ALASCIO a les pàgines 136 i següents de la seua repetida obra. Vide ítem: GINÉS CASTELLET (*Algunas reflexiones ...*, cit. pàg. 487). Destacable igualment n'és la posició del notari SERRANO DE NICOLÁS, Ángel, quan afirma que en els PPSS d'atribució particular, al tractar-se d'atribucions singulars de caràcter patrimonial, es pot parlar de causa gratuïta o onerosa, el que —diu Serrano— no n'és possible quan el pacte té caràcter universal (*Pactos sucesorios de atribución particular. Su relación con otras Instituciones sucesorias del propio Código Civil de Cataluña*, Revista General de Derecho Romano, n° 16, 2011).

¹⁷ Para la pena reiterar ací que no crec massa en la utilitat del dit protocol, fora del que és una bona disposició *mortis causa* —via testament o PS— i uns bons estatuts socials on es reguli adequadament la transmissió i, pot ser, les prestacions accessòries. Per cert, la resolució DGRN de 26 de juny de 2018 —BOE 10 de juliol de 2018— permet que la prestació accessòria es remeti al protocol familiar, degudament elevat a públic davant notari, encara que no estigui dipositat al Registre Mercantil, cosa en la que no soc massa d'acord; però no n'és el nostre tema.

fills en totes les accions i/o participacions socials que s'integren en el grup empresarial Tal i Qual, reservant-se l'heretant la lliure disposició del metàl·lic, fons d'inversió i actius financers en general, així com de la resta dels béns mobles o immobles de la seva titularitat futura o actual».¹⁸

I, en arribant ací, es plantegen un grapat de qüestions a les que cal donar resposta, a saber:

a) És això un heretament? Perquè caldria dir que l'hereu ha de ser cridat a una *universalitat*, mentre que el patrimoni empresarial no deixa de ser una *res certa*, per molt que se sustenti la teoria universalista de l'empresa. I més encara si l'heretant resulta que es reserva la disposició de la resta dels seus béns, o siga del «*universum ius*». No volem dir amb això que l'heretament esdevingui nul perquè l'article **423-3 CCC** coneix la figura de *l'heres ex re certa*: «1. *L'hereu o els hereus instituïts solament en cosa certa, si concorren amb hereus instituïts sense aquesta assignació, en són simples legataris. - 2. Si l'hereu únic o tots els hereus instituïts ho són en cosa certa, en són estimats prelegataris i, excloent la cosa o les coses certes, tenen el caràcter d'hereus universals per parts iguals, si són més d'un.*»

Fins i tot, aquest tipus de redacció pot entendre's emparada en l'article **431-22.1. CCC**: «*L'heretant es pot reservar, per a disposar-ne lliurement en donació, codicil, memòria testamentària o un altre pacte successori, els béns, les quantitats de diners o la part alíquota del seu patrimoni que estableixi en l'heretament.*»

Però, nogensmenys la figura de l'hereu en cosa certa i l'admissió de la «reserva universal» per fer donacions que admet una sentència de l'Audiència Provincial de Lleida (338/2012, de 29 de setembre, ponent A. C. Sainz Pineda), que revoca la sentència de primera instància, el cert és que els problemes que planteja aquest tipus d'heretament són força considerables.¹⁹

b) ¿Podrà l'heretant disposar *mortis causa* «instituint hereus» en els béns reservats? Em sembla obvi que no. Fora del cas de l'heretament preventiu, ex article 431-21 CCC, la institució d'hereu via heretament és definitiva i tanca la porta (excepte en els casos excepcionals de revocació) al nomenament «d'un altre hereu».

c) Però, ¿podrà l'heretant disposar mitjançant llegats dels béns reservats? Això sí sembla perfectament possible, donat el que disposa l'article 431-22.1 que acabem de veure.

d) I encara resta un dubte: ¿Aquesta reserva per a disposar *mortis causa* ha d'ésser expressa o cap dins de la reserva genèrica que vàrem veure contempla

¹⁸ Per exemple, veure com està redactat el PS que dona peu a la consulta ATC 286/2019, de la que després en tractarem.

¹⁹ La sentència de l'Audiència de Lleida revocà la de primera instància que precisament havia declarades nul·les les donacions fetes per un heretant (sota capítols, d'acord amb el règim aleshores vigent del Codi de Successions) que s'havia reservat la possibilitat de fer donacions respecte de «tota la resta de béns» no inclosos en l'heretament.

l'article 431-19.2? La solució és molt dubtosa, però, posats a prendre postura, entenc que aquesta reserva haurà d'ésser expressa: cal tenir en compte que en l'heretament (tant si és simple com cumulatiu) l'hereu designat ho és ja «des d'ara» (art. 431-18.1), té una expectativa irrevocable a succeir en tot el patrimoni de l'heretant (llevat allò que, ja de present, l'haja estat transmès); així doncs tindrà dret a tot allò que no estiga expressament exclòs «de la successió», pel qual sembla de tota lògica que la reserva per a disposar *mortis causa* haja d'ésser expressa.

e) Canviant de tema, però continuant amb l'objecte, ¿què vol dir l'article 431-7.1. CCC quan disposa: «... *L'escriptura de pacte successori pot contenir també estipulacions pròpies d'un protocol familiar i altres estipulacions no successòries, però no disposicions d'última voluntat*»? Sobta aquesta darrera frase perquè precisament en els PPSS tenen cabuda tot tipus de «disposicions d'última voluntat», tal com resulta de l'article 431-5.1. quan diu: «*En pacte successori, es pot ordenar la successió amb la mateixa amplitud que en testament. Els atorgants hi poden fer heretaments i atribucions particulars, fins i tot d'usdefruit universal, i subjectar les disposicions, tant si es fan a favor d'ells com de tercers, a condicions, substitucions, fideïcomisos i reversions. També s'hi poden designar marmessors, administradors i comptadors partidors.*»

¿Quines són, doncs, les «disposicions d'última voluntat» que no es poden fer en PS? L'única interpretació possible és que per al CCC els PPSS no recullen «actes d'última voluntat», sinó de voluntat «actual o de present amb efectes *mortis causa*».

Així interpretat, l'article 431-7.1 voldrà significar que en un PS no es poden combinar disposicions irrevocables (les pròpies d'un pacte) amb disposicions unilateralment revocables, perquè aquestes no són pròpies d'un PS, sinó d'un testament.²⁰

²⁰ Aquesta sembla ser la interpretació del professor EGEA quan escriu: «La possibilitat de realitzar atribucions a títol particular en capítols matrimonials juntament amb l'heretament ja era implícita en l'art. 68 CS, però hom entenia que havien de ser revocables, com els llegats. Ara, el plantejament del Codi és l'invers: ja no serà possible fer llegats en l'escriptura pública d'heretament, atès que l'art. 431-7 prohibeix que aquesta pugui contenir disposicions d'última voluntat». (RJC cit, pàg. 30).

De ser aquesta la bona interpretació, no podré estar més en desacord amb la qualificació dels PPSS com disposicions de «no última voluntat», perquè una cosa és que el PS sigui un acte entre vius —òbviament un mort no pacta— però és un acte d'última voluntat. És més, no se m'acudeix cap acte de més última voluntat que un heretament (i encara més si n'és cumulatiu), en el que un viu ja determina qui serà el seu hereu. A banda d'açò, ¿és que els notaris, quan autoritzen un pacte successori, no han de remetre el part corresponent al Registro de Actos de Última Voluntad del Ministerio de Justicia, exactament igual que quan autoritzen un testament?

A més, l'article 431-7.1 és totalment contradictori amb l'article 431-8.1 que preveu, precisament, l'obligació del notari de comunicar al Registre d'actes d'última voluntat, com no podia deixar de ser-ne.

V. LA FORMA

Podrà semblar que en matèria de forma no hi cap problema, perquè l'article 431-7.1 CCC n'és molt clar: *«Els pactes successoris, perquè siguin vàlids, s'han d'atorgar en escriptura pública, que no cal que sigui de capítols matrimonials.»* Però, no obstant la claredat de l'art. 431-7.1, hi ha un grapat de casos que no són gens clars.

La pràctica demostra que molts PPSS, sobretot quan formen part d'un protocol familiar d'ordenació empresarial, són atorgats per un munt de persones que no sempre són fàcils d'aplegar en unitat d'acte. Pensem en un pacte que atorguen quatre germans empresaris entrats en anys, cadascú amb tres o quatre fills, que al seu torn tenen diversos fills, tots ja majors d'edat. La intenció dels avis heretants és lligar als fills i als nets a fi i efecte d'assegurar la continuïtat de l'empresa en l'àmbit familiar. Fàcilment l'atorgament d'una escriptura així aplegarà a vint o trenta atorgants. Veiem els problemes a que dona lloc una escriptura així.

Qüestions

La principal deriva del fet que difícilment tots els atorgants podran estar presents en allò que els notaris diuen «unitat d'acte» i que, fins i tot, encara que hi haja el compromís de presència, a l'hora de la signatura algú fallarà. Solucions teòriques per a eixir d'aquest impàs són: 1. l'atorgament per poder i 2. l'atorgament successiu via adhesió i/o ratificació. En són possibles aquests vehicles jurídics? Analitzem-lo.

1. **L'atorgament del PS per poder.** Cap, efectivament, l'atorgament del pacte per apoderat, però sempre que el mandat s'ajusti estrictament a allò que disposa l'article 431-7.3 CCC:

«Els atorgants d'un pacte successori que no siguin causants de la successió futura poden delegar en poder especial la compareixença a l'acte de formalització del pacte, sempre que l'escriptura pública d'apoderament reculli el contingut complet de llur voluntat». D'on resulta:

a. No tots els atorgants del PS poden delegar la signatura mitjançant un poder notarial, sinó només els que podríem anomenar els «afavorits», mai els

Coincidisc, així, amb Enric BRANCÓS, al que aquesta norma li sembla totalment incompressible i el «descoloca» (op. cit. pàgs. 36-37), així com quan afirma en un altre lloc (*Comentaris ...*, pàg. 832) que no res impedeix que, sota un mateix suport documental, o siga, sota un mateix número de protocol notarial puguen atorgar-se diferents negocis jurídics, que seran vàlids en tant els requisits de forma de tots ells siguin complerts. En el mateix sentit ALASCIO CARRASCO (*Los pactos sucesorios ...*, cit, pàg. 101).

causants, de la mateixa manera que no cap al CCC el que altres legislacions diuen *poder testatori* i unes altres testament per comissari.²¹

b. Els simplement afavorits (que no assumeixen cap càrrega ni obligació) no cal compareguren. Ara bé, com és obvi, en tots aquells PPSS en que hi haja una transmissió de present, el beneficiari haurà d'ésser també atorgant del pacte (per se o per representació), ja que cap bé pot ingressar en el patrimoni d'un subjecte sense la seua conformitat al respecte.

c. Més que d'un poder haurà de tractar-se d'un mandat concret, en el que mandatari actua no com un apoderat amb facultats decisòries, sinó més bé com un *nuntius*. Repareu que l'article que comentem mana que *l'escriptura pública d'apoderament reculli el contingut complet de llur voluntat*.²²

d. Conseqüència de l'anterior és que mai aprofitarà per l'atorgament d'un PS l'anomenat poder general, per molt que reculla les més àmplies facultats d'administració, disposició i, fins i tot, la de fer donacions (cosa que, dit siga de passada, va admetre la Dirección General de los Registros y del Notariado —Res 25 d'octubre de 2016, al BOE de 18 de novembre— per molt que sigui força discutible).

Cabria plantejar-se si un poder per fer donacions (si s'admet) podria servir per a signar un PS d'atribució particular amb entrega de present, donat que ja hem vist l'article 431-29.3 diu literalment que «*l'acte es considera donació*». La resposta, al meu judici, és negativa. Encara més, l'article 431-7.3. CCC confirma, almenys pel Dret català, el criteri dels que entenem que no cap la donació per poder si el poderdant no ha assenyalat, almenys, el donatari o grup de donataris (*els meus fills*, per exemple).

2. L'atorgament successiu. Tornant a la vulgar pràctica, els operadors jurídics es trobaran, amb molta freqüència, amb una sala plena d'atorgants disposats a signar el pacte ... però que manca un d'ells que no ha pogut assis-

²¹ No es mostren massa partidaris de la interdicció del poder respecte dels atorgants causants els professors EGEA (RJC, cit, pàgs. 142-143) i FERRER RIBA (*Comentaris ...*, cit, pàg. 1073). A mi, en canvi, em sembla correctíssima la dita prohibició: no es pot deixar a criteri d'un tercer (l'apoderat) el fet de testar o no testar (en el fons, agradi o no, un pacte successori no preventiu és, respecte del causant, un testament o un codicil irrevocable); no pot ser que s'arribe al cas extrem en el que una persona muïga sense saber si mor abintestat o no; si el testament, que es pot revocar demà, no pot atorgar-se per poder, seria del tot incoherent que es poguera fer un pacte successori.

²² Com diu PUIG FERRIOL, *Institucions...*, pàg. 445, la tercera persona no intervé com representant, sinó com *nuntius*, ja es limita a ser un simple transmissor d'una voluntat completament formada. Per altra banda, com diu ALASCIO CARRASCO (*Los pactos sucesorios ...*, cit, pàg. 67), el poder cal que continga no només la voluntat de l'afavorit, sinó també la del causant. El «llur» no està referit a tots els afavorits, sinó tots els atorgants del pacte. Així doncs, a la pràctica, el poder notarial haurà de transcriure totes les clàusules del pacte.

tir-hi a última hora. La solució, en principi, sembla senzilla, ja que en la tècnica documental hi ha dues solucions que estan a l'abast: a) que un dels atorgants assumisca el mandat verbal del que no ha pogut estar-hi present, el qual ratificarà a posteriori; o b) que l'escriptura de PS preveja atorgaments successius mitjançant la tècnica de l'adhesió.

Al meu judici, cap de tots dos instruments jurídics, propis dels actes *inter vivos*, no poden ser aplicats als actes *mortis causa*. Afirmació que respecte del atorgants/causants faig radicalment; i, respecte dels atorgants no causants, amb algun dubte.

Si l'article 431-7.3 no permet, en cap cas, que l'atorgant/causant comparega a l'escriptura de PS per poder, tampoc podrà atorgar per ratificació o adhesió, que no deixen d'ésser un «poder a posteriori». Però, a més a més:

- ¿Quina data tindria la disposició *mortis causa* dels atorgants/causants inicials, la del dia en el que atorgaren o la del dia de l'última ratificació/adhesió?
- ¿Es tractaria, aleshores, respecte dels primers atorgants d'una disposició *mortis causa* condicional, o siga, subjecta a la *conditio iuris* de la posterior prestació del consentiment per l'altre o els altres atorgants?
- ¿Podrien els atorgants posteriors comparèixer davant un altre notari, tal com és habitual en els instruments entre vius?
- ¿Quid si en el temps entremig mor algun dels atorgants inicials, valdria aleshores «a mitges» el pacte?
- ¿Té sentit que els atorgants inicials marxen de la notaria sense saber si ja han disposat *mortis causa* o no?
- ¿Quid si *medio tempore* un dels atorgants inicials atorga un testament? ¿No podrà fer-ho, encara que el PS «no estiga acabat»? ¿O s'entendrà que el testament val, però que queda revocat si «l'atorgant posterior» ratifica el PS?

Entenc que no cal donar resposta a totes aquestes preguntes. Basta amb plantejar-les per a demostrar que els instituts de la ratificació i de l'adhesió no s'ajusten en absolut a les disposicions *mortis causa*.

Ens queda, no obstant, analitzar si totes aquestes raons són també aplicables als atorgants no causants i, dins d'aquest grup, als que resulten ser simplement «afavorits». Que, dit sigui de passada, són els que més solen fallar a l'acte de la signatura, probablement perquè també solen ser els més joves. Puix bé, respecte d'ells reconec que tinc més dubtes, perquè, si l'article 431-7.3 permet l'atorgament amb poder especialíssim que *reculli el contingut complet de llur voluntat*, cap argumentar que la posterior ratificació i/o adhesió, per definició, recull el contingut complet, no solament de *llur voluntat*, sinó de tot el PS.

Pot ser ens inspire una miqueta l'article 431-3 CCC quan diu que «... si un atorgant d'un pacte successori té només la condició d'afavorit i no li és imposada cap càrrega, pot consentir en la mesura de la seva capacitat natural o per mitjà

dels seus representants legals o amb l'assistència del seu curador.» Per què vinc a aquest article? Perquè d'ell resulta una distinció molt important, ja que: si a l'afavorit, que a més es atorgant, no se l'imposa cap càrrega, cap deduir que no a influït en la *voluntas mortis causa* del causant, però que en l'altre cas hi ha un cert grau de correspectivitat, de manera que, sense l'acceptació de la càrrega, el causant no hagués fet l'atribució. I, com crec que ja he demostrat abans, el que no es pot admetre és que el causant acabe la signatura del seu PS sense saber si ha disposat *mortis causa* o «encara» no ho ha fet.

Per allò que hem dit, l'atorgament successiu, amb molts dubtes (i amb molta por si fos el notari autoritzant), només es podrà admetre per l'afavorit «pura i simplement», o siga, sense cap càrrega que poguera condicionar la resta de disposicions.

Les qüestions ací plantejades no són teòriques, ni molt menys. Cal tenir en compte allò que disposa l'article 431-9.1. CCC: «Són nuls els pactes successoris que no corresponen a cap dels tipus que estableix aquest codi, els atorgats per persones no legitimades, o bé sense observar els requisits legals de capacitat i de forma ...» A voltes no es pensa suficientment que en són molt diferents els negocis *inter vivos* i els *mortis causa*. En els *inter vivos* el requisit de la forma és, normalment, *ad probationem*; en els negocis *mortis causa* la solució legal és la contrària: la forma (i fins i tot «les formalitats de la forma») són *ad substantiam*. I l'article 431-9.1 n'és una bona prova.

Així doncs, ¿què passarà si, dins de deu, quinze o vint anys, s'impugna el PS per defectes formals com, si és el cas que analitzem, perquè s'haja atorgat «de forma successiva»? ¿O si l'heretant disposà per testament posterior dels béns que s'havia reservat, creient que podia fer-ho, i la jurisprudència futura entén que aquesta reserva només es pot exercir per negoci entre vius? Perquè la qüestió fiscal, l'hauem solucionada, però l'embolic substantiu que deixem pel futur pot ser enorme. Haurem fet tot el contrari d'allò que pretenien els atorgants: complicar al màxim la continuïtat de l'empresa.

SEGONA PART: ASPECTES FISCALS D'ACTUALITAT

Fins ací hem analitzat els aspectes substantius d'una modalitat de successió *mortis causa* que, com diu el notari LÓPEZ BURNIOL²³, semblava estar destinada la Catalunya rural i que a hores d'ara està sent profusament utilitzada a les àrees urbanes i industrials, sobretot, afegiré jo, per les «famílies adinerades». Per què està passant açò? La resposta n'és senzilla: pel boníssim tractament fiscal que Hisenda dispensa hui als PPSS. Ara bé, serà així fins que

²³ J. J. LÓPEZ BURNIOL, *Comentarios al Código de Sucesiones de Cataluña*, Ed. Bosch, Barcelona, 1994, pàgs. 328 i ss.

el fisc reaccione o canvie la normativa reguladora de l'impost de successions i donacions, el que, a bon segur, no trigarà gaire.²⁴

Però, abans d'endinsar-nos en matèria fiscal, és obligat tractar una qüestió prèvia d'índole civil: la natura del títol adquisitiu del beneficiari pel pacte successori, és *inter vivos* o és *mortis causa*? Perquè de la solució que donem a aquest interrogant dependrà la normativa tributària aplicable.

Para la pena recollir en aquest punt les reflexions del professor EGEA quan escriu: «... mentre l'heretament simple amb donació de present de béns concrets el Codi sembla partir de què hi ha dos negocis que atorguen a l'afavorit dos títols adquisitius diferenciats (el d'hereu i el de donatari), en l'heretament cumulatiu hom parteix de què només hi ha un negoci (l'heretament) que confereix un únic títol que és, alhora, la causa de l'adquisició *inter vivos* de la universalitat dels béns presents i *mortis causa* respecte de la resta de béns (els exclosos de l'adquisició de present i els adquirits per l'heretant després de l'atorgament de l'heretament —art. 431-28—).»²⁵

És a dir, per a EGEA, en el cas, diguem-ne *màxim*, de l'heretament cumulatiu hi ha quelcom així com un «títol atributiu mixt»: *inter vivos*, respecte dels béns actuals, i *mortis causa*, respecte dels béns futurs i els exclosos (i, respecte d'aquests, en tant continuen en el patrimoni del causant al temps de la seua mort).^{26 26bis}

²⁴ Vide allò que es diu més endavant, a la nota final.

²⁵ Joan EGEA, RJC cit, pàg. 29. De la mateixa opinió és ALASCIO CARRASCO (*Los pactos sucesorios ...*, cit, pàg. 90).

²⁶ Encara més radical n'és la professora SOLÉ RESINA quan afirma: «l'heretament cumulatiu també inclou dos títols, el d'hereu i el de donatari i es caracteritza perquè l'objecte de la donació pot ser tot el patrimoni present de l'heretant. La donació de present un cop acceptada és irrevocable i la transmissió dels béns és definitiva». *Lliçons de Dret civil català VII. Dret de successions*. M^a del Carmen Gete Alonso Calera y Judith Solé Resina, Ed. Tirant lo Blanch, València, 2020, pàg. 189.

^{26bis} Certament, ja amb la Compilació de 1961, negaren el caràcter mixt dels heretaments els professors Lluís PUIG FERRIOL i Encarna ROCA TRIAS (*Fundamentos de Derecho Civil de Cataluña*, T. III, 2. Bosch, 1980, p. 177 i ss.), considerant que els PPSS tenen naturalesa exclusivament *mortis causa*. Del mateix criteri participa hui el notari Enric Brancós, com n'és de veure en la contesta a aquest discurs.

D'altra banda, pel dret basc i aragonès són força interessants els articles del notari de Donostia F. Javier OÑATE CUADROS titulats: *Comentario a los artículos 100 a 103 de la Ley 5/2015 de Derecho civil vasco* (en *Análisis sistemático de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco*, pàgs. 783-818, coord. Urrutia Badiola, AVD-ZEA, Colegio Notarial del País Vasco, Dykinson, 2020); *Un cambio de paradigma: Los pactos sucesorios* (Egiunea, Revista del Colegio Notarial del País Vasco, nov-2020, ene-2021, pàgs. 21-25); i *Los pactos sucesorios: su vigencia hoy y su tratamiento tributario* (en *Actas del XXIX encuentro del Foro de Derecho Aragonés*, pàgs. 21-25, 2021).

Pel dret balear cal tenir present el treball del també notari i president el Consell Assessor de Dret Civil de les Illes Balears Bartolomé BIBILONI GUASP: *El pacto sucesorio de definición balear otorgado por extranjeros residentes en España*, publicat en la web *notariosyregistradores.com*.

Però per a benefici dels contribuents, no és aquesta la interpretació que, a hores d'ara, preval en l'àmbit dels tribunals contenciosos-administratius (TS, inclòs: veurem més endavant la sentència de 9 de febrer de 2016) ni tampoc en el de l'administració tributària, tant central i com autonòmica, que en tot cas d'adquisició derivada d'un pacte successori (fora que la pròpia llei civil diga un altra cosa, com és el cas del pacte d'atribució particular amb entrega de present del CCC) entenen que el títol adqüisitiu és *mortis causa*.

Les consultes vinculants de l'Agència Tributària (CV) 4733-16, de 8 de novembre, i 2387-18, de 4 de setembre, són claríssimes a aquest respecte.

Així, **la CV 4733-16** diu literalment que *«No cabe duda de que, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los contratos y pactos sucesorios son títulos sucesorios, es decir, tributan por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD, y no por el de la letra b), que corresponde a los negocios jurídicos lucrativos inter vivos. Lo expuesto es plenamente aplicable al pacto sucesorio de heredamiento cumulativo a que se refiere el artículo 431.19.2 de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del Libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones. Dicho pacto, por el que se instituyen herederos en la calidad de sucesiones a título universal, no pierde ese carácter en el caso de exclusión de determinados bienes de la transmisión de presente que se efectúa con motivo del pacto. Y ello sin perjuicio de que, de acuerdo con el artículo 24 antes reproducido, al producirse adquisición de bienes y derechos en vida del futuro causante el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devengue el mismo día en que se celebre el referido contrato o pacto sucesorio, pues es en ese momento cuando se produce la adquisición. En este caso, el tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se subordina al que se produce en el Derecho Civil, es decir, la LISD hace depender el devengo del impuesto —que en general se produce en el momento de la adquisición sucesoria de los bienes y derechos por el sujeto pasivo— del momento en que tiene eficacia la adquisición a efectos civiles.»* I **la CV 0781-18**, de 21 de març, també respecte a l'heretament cumulatiu, afegeix que *«En cuanto al devengo del impuesto, se producirá el día de la firma del pacto sucesorio por todos aquellos bienes y derechos que los hijos de la madre “heredante” adquieran en esa fecha.»*

No menys contundent és **la CV 2387-18** al respondre: *«Por otra parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 ... recalca que los pactos sucesorios son adquisiciones patrimoniales lucrativas por causa de muerte, sin que su naturaleza jurídica sufra por el hecho de que el efecto patrimonial se anticipe a la muerte. Teniendo en cuenta el criterio jurisprudencial, reiterado en Resolución de 2 de marzo de 2016 por el Tribunal Económico Administrativo Central en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, cabe entender que la transmisión de bienes de presente que se produzca a través de un pacto sucesorio, le resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006, conforme al cual «se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. En definitiva, será de aplicación dicha norma del IRPF respecto del heredamiento cumulativo del 431.19.2 de la Ley 10/2008.»*

No cal dir que n'estic molt més d'acord amb el professor Egea que amb els tribunals (contenciós-administratiu i, per açò, no massa curosos en qüestions civils una miqueta complexes) i l'Administració tributària, que, encara ho siga per una sola vegada, són extraordinàriament generosos amb els contribuents.

Però el que sí vull insistir, i no serà l'última vegada, és que em sembla molt perillós muntar tota una successió sobre la base d'uns pactes que, més que a «raons civils», obeeixen a raons fiscals força discutibles. Fet aquest aclariment imprescindible, veiem quina és la fiscalitat actual (dubte molt que futura) dels pactes successoris.

Com tots sabem, qualsevol transmissió gratuïta, no *mortis causa*, sinó *inter vivos* (donació, habitualment) merita els següents impostos:

- a) Impost de Successions i Donacions (ISD).
- b) Impost d'Increment del Valor dels Immobles de Naturalesa Urbana (IIVTNU), vulgarment dit Impost de Plus Vàlua, si la transmissió inclou d'immobles urbans.
- c) Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF), en cas d'increment de valor produït entre l'entrada i l'eixida del bé en el patrimoni del transmissor, o sigui, per allò que la llei diu «guany patrimonial».

Veiem ara què passaria si aquesta transmissió fos via PS.

PS D'ATRIBUCIÓ PARTICULAR (PSAP)

Imaginem que NN vol regalar al seu fill un immoble o unes accions i/o participacions de la seua companyia.

i. Si signa amb el fill un PSAP amb transmissió de present: Tributarà exactament igual que si fes una donació (ISD + IIVTNU + IRPF), doncs l'article 431-29.3. CCC, com ja hem vist, equipara totes dues figures. (CCVV de la D. G. de Tributos V-1521/14, V-4733/16 i 3195/17).²⁷

²⁷ La **consulta vinculant n° 1521/2014** diu: ... *si el pacto provoca la transmisión de los inmuebles y los productos financieros, el devengo del Impuesto se producirá en dicho momento y la revocación del pacto provocará los efectos propios de una revocación de una donación, que no constituye un nuevo acto jurídico, sino la anulación de un negocio jurídico ya realizado y que se deshace, en este caso, conforme a la Ley, por lo que no puede tener la consideración de un nuevo acto sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y ello, precisamente, porque no es un acto nuevo, sino la revocación de un negocio jurídico ya realizado, cuya eficacia cesa por la revocación.*

En cuanto a la tributación de la operación por la modalidad de actos jurídicos documentados, debe contestarse negativamente, pues el acto sustitutivo o subsistente estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que impediría el devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados. ...

I, encara més greu des del punt de vista de la fiscalitat, pot ser que fins i tot es neguen els beneficis fiscals que corresponen a la successió de l'empresa familiar, per l'inconcebible argument de l'administració tributària de que, com no es tracta d'una atribució *inter vivos* ni *mortis causa*, sinó d'un *tertius genus*, no gaudeix dels beneficis fiscals de les unes ni de les altres. És el cas de les sorprenents consultes vinculants V1788-20, V1790-20 i V1792-20, de 5 de juny, de la Direcció General de Tributos estatal.²⁸

Por lo que respecta a la transmitente, si el pacto provoca la transmisión de los inmuebles y los productos financieros, esa transmisión comporta, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una alteración en la composición de su patrimonio que ocasiona una variación en su valor, es decir, se producen unas ganancias o pérdidas patrimoniales por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, tal como resulta de lo dispuesto en los artículos 33.1 y 34 de la Ley 35/2006.

Ahora bien, respecto a esas ganancias o pérdidas patrimoniales procede realizar las siguientes precisiones:

1. *Al producirse la transmisión de los inmuebles por un acto ínter vivos y no en el momento del fallecimiento de la transmitente, las ganancias patrimoniales que en su caso pudieran producirse no se encontrarían amparadas por la excepción de gravamen que el artículo 33.3,b) de la Ley del Impuesto establece para la coloquialmente denominada plusvalía del muerto.*

2. *Deberá tenerse en cuenta, en caso de que el valor de adquisición fuera superior al de transmisión, lo dispuesto en el artículo 33.5,c) de la Ley del Impuesto, esto es: no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por acto ínter vivos o a liberalidades.*

I afegeix la CV 4733/2016: *... en el caso del heredamiento (sic) por atribución particular, que también es pacto sucesorio conforme al artículo 431-29 de la propia Ley 10/2008, el apartado 3 de dicho precepto establece, frente al silencio que guarda la Ley respecto del heredamiento anterior, que en el caso de transmisión de presente de bienes, dicho acto de transmisión «se considera donación».*

Por la misma subordinación del tratamiento fiscal al Derecho Civil a que antes se hacía referencia, esa calificación comporta que el pacto sucesorio adquiere, por así decirlo, un carácter híbrido en tanto en cuanto, aun siendo una adquisición patrimonial por causa de muerte, la entrega patrimonial en vida del causante no sólo da lugar a un devengo «anticipado» conforme al artículo 24 de la Ley 29/1987 sino que habrá de regirse por la normativa propia de las adquisiciones a título gratuito e «inter vivos».

De resultas de lo anterior, en los supuestos de heredamiento por atribución particular con transmisión de presente de bienes, la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF para el heredante tendría que canalizarse por la vía de la letra c) del artículo 33.3 de la Ley 35/2006, siempre que la donación se ajuste estrictamente a los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

²⁸ Les consultes **V1788-20, V1790-20 i V1792-20** són, en realitat, una sola, ja que responen a tres consultes idèntiques formulades per tres germans respecte d'un mateix pacte successori de dret balear. La consulta versava sobre la tributació del pacte successori balear anomenat «de definició» (per a Mallorca) o de «finiquito de legítima» (per a Eivissa i Formentera) —en el cas es tractava d'aquest— en virtut del qual el descendent d'un causant, a canvi d'una donació de present que aquest li fa, renuncia a la legítima futura (arts. 50 i 51

ii. Però, si el generós NN de l'exemple signa amb el seu fill un PSAP sense transmissió de present: no es merita, de moment, cap impost (CCVV

—per a Mallorca— i art. 77 —per a Eivissa i Formentera— de la Compilació de Dret Civil de Balears). Doncs, bé, a aquest respecte la DGTr fa les següents afirmacions:

«No cabe duda de que, desde el punto de vista civil, el finiquito de legítima es un supuesto de pacto sucesorio. En concreto, es un pacto sucesorio de los llamados “de no suceder” o “de renuncia” ... el tratamiento (fiscal) que debe darse al “finiquito de legítima” ... es el que corresponde a las adquisiciones “mortis causa” y, consiguientemente, será de aplicación, en su caso, el supuesto de reducción previsto en el artículo 20.2.c) de la LISD siempre que, como es obvio, se cumplan los requisitos establecidos en dicho precepto ...

La cuestión que se suscita ahora es si en el caso de pactos sucesorios de los llamados de presente, es decir, aquellos en los que la adquisición se produce en vida del causante de la adquisición —y, por ello, antes de su fallecimiento—, para determinar la aplicación de una reducción de la base imponible, se han de aplicar las reglas y requisitos de las adquisiciones “mortis causa” o las de las adquisiciones gratuitas “inter vivos”, dada la naturaleza híbrida de tal tipo de pactos sucesorios, en el sentido de que se perfeccionan y tienen efectos en vida del futuro causante, pero se realizan con proyección a su futuro fallecimiento ... la respuesta ha de ser que deben aplicarse las normas correspondientes a las adquisiciones “mortis causa” ... no parece razonable interpretar que, dada la especial naturaleza de los pactos sucesorios de presente, deberían aplicarse las condiciones y requisitos de las adquisiciones lucrativas «inter vivos» con el argumento de que en estos pactos sucesorios el causante de la adquisición aún no ha fallecido. Y ello porque tales pactos sucesorios constituyen una modalidad de adquisición “mortis causa”, no solo por haberlo establecido así expresamente el artículo 11.b) del RISD, sino también porque así lo ha determinado el Tribunal Supremo en la reseñada sentencia de 9 de febrero de 2016. ... (no) cabe presumir que se trate de un olvido del legislador, pues si este hubiera querido establecer una regla especial y extender la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD a los llamados pactos sucesorios de presente, así lo habría hecho.»

Puix bé, la conclusió de la DGTr és que *«La institución del Derecho Civil de Baleares denominada «finiquito de legítima» es un pacto sucesorio. Los pactos sucesorios son títulos sucesorios a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el tratamiento que debe darse al “finiquito de legítima” en este impuesto es el que corresponde a las adquisiciones mortis causa y, consiguientemente, será de aplicación el supuesto de reducción previsto en el artículo 20.2.c) de la LISD. En este sentido, (i ara ve la sorpresa) cabe indicar que la reducción regulada en el referido precepto no resultará aplicable a los llamados pactos sucesorios de presente, como el “finiquito de legítima”, al no cumplirse el requisito de que el causante de la adquisición sea una persona fallecida.»*

Com diu, comentant aquestes consultes, el fiscalista Santos Crowe (diari Expansión, 9 de setembre 2020): La DGT ha sido reacia a contestar muchas de las consultas vinculantes que se han formulado sobre la tributación de los Pactos Sucesorios, probablemente porque no le gustaba el sentido en el que tenía que pronunciarse, hasta que, después de estos 4 años, alguien ha advertido la utilización de la palabra «fallecido» en la normativa reguladora de la referida reducción y, así, ha elevado el fallecimiento físico a requisito sustancial para aplicar la reducción. La inseguridad jurídica que estas posiciones provocan es manifiesta. Y, además, como el Pacto Sucesorio no es una donación, tampoco aplica, en opinión de la DGT, la reducción prevista para las transmisiones gratuitas inter vivos. ¡Tremendo! ... «la consulta nos sitúa en un limbo, ni inter vivos ni mortis causa, y eso solo existe en el purgatorio de Dante».

DGTr vistes al punt anterior). La raó rau en que civilment té que el tractament d'un llegat, el que arrossega el mateix tractament fiscal que el que és propi de les atribucions *mortis causa*.²⁹

Però, arribats ací, reparem que, des d'una perspectiva pràctica, és quasi el mateix donar *inter vivos* un bé amb reserva d'usdefruit (que tributarà, des de ja, pels tres conceptes abans dits), que signar un PS d'atribució particular sense entrega de present, ja que: el causant seguirà sent-ne l'amo, per la qual cosa també tindrà els fruits, però no podrà disposar sense el consentiment del beneficiari del pacte, el qual, per més seguretat, podrà fer constar aquesta limitació per nota marginal al Registre de la Propietat o, en el seu cas, al Llibre registre de socis o d'accionistes. És a dir, la posició econòmica del beneficiari és força semblant a la del donatari de la nua propietat (salvant, això sí, el dret de vot que correspondria al propietari —donatari, en un cas; causant, en l'altre— si es tractés d'accions o participacions socials).³⁰

Però, encara que la diferència econòmica és poca, la diferència fiscal és molt substancial, ja que:

- a) el pagament de l'ISD i de la plus vàlua municipal quedarà diferida a la mort del causant transmissor; i
- b) mai es meritara IRPF per l'increment de patrimoni teòric del causant.

Així, doncs, els avantatges d'optar per un PS amb entrega diferida a la mort, en lloc de per una donació *inter vivos* amb reserva d'usdefruit són força evidents.

²⁹ Així, doncs, el meritament del ISD està supeditat al moment en que es transmeten els béns i drets al beneficiari. Tal i com ho ha assumit l'Agència Tributària de Catalunya que, en **Consulta número 397E/17**, de 21 de febrer de 2018, conclou: «... si la celebració d'un contracte o pacte successori produeix alguna adquisició de béns o drets en vida del futur causant, l'impost sobre successions i donacions es meritara el mateix dia de la celebració del pacte, atès que serà el moment en què es produeixi l'adquisició.» I serà d'aplicació la normativa en vigor en el moment en què es merite l'impost; però, com apunta la Consulta anteriorment referenciada: «(si) l'adquisició de la propietat, en virtut del pacte successori, es produirà amb la mort del causant, la qual cosa farà que l'impost es meriti el mateix dia de la mort d'aquest últim i serà aquesta data la que determinarà el tipus aplicable, les reduccions que siguin procedents.» Igual es manifesta la més recent **Consulta ATC V-533/19**.

³⁰ Com diu ALASCIO CARRASCO (*Los pactos sucesorios ...*, cit, pàg. 88) «el pacto sucesorio de atribución particular y la donación con aplazamiento de los bienes a la muerte del donante, por un lado, y el pacto sucesorio de atribución particular preventivo y la donación *mortis causa* de la otra, son instituciones con una regulación y unos efectos diversos, pero que, materialmente, producen un resultado similar».

i) *Heretament simple (sense transmissió de present)*

En aquest cas l'heretant es limita a atribuir a una o varies persones la qualitat d'hereu, sense que, de moment, haja cap transmissió. És més, la formalització d'aquest tipus d'heretament no limita de cap manera les facultats de l'heretant per disposar dels seus béns a títol oneros entre vius (per les disposicions a títol gratuït, veure art. 431-25 CCC). Evidentment, pel fet d'atorgar aquest tipus de PS no es merita cap impost. És a dir, es tributarà al temps de la mort de causant exactament igual que si s'hagués disposat per testament. I, si a més de la institució hagués alguna donació de present, aquesta tributaria com tal. Cap avantatge, doncs, des de la perspectiva estrictament fiscal.

No obstant, la cosa varia radicalment en el cas de l'heretament cumulatiu, tal i com passem a examinar.

ii. *Heretament cumulatiu (amb transmissió de present)*

Començarem reiterant que l'heretament simple, del que acabem de parlar, no perd aquest caràcter pel fet de que, dins d'ell mateix, haja una donació de present de béns concrets a favor de la persona instituïda (art. 431-19.1.). En aquest cas la «donació de present» tributarà «des de ja» com qualsevol altra donació (és a dir: ISD + IIVTNU, a càrrec del donatari/hereu, + IRPF a càrrec del causant/donant). El bon tractament fiscal el trobem a l'heretament cumulatiu, en el que, per definició, ha d'haver transmissió de present.

Suposem un empresari el patrimoni del qual es compona, a banda de l'aixovar domèstic, de: **a)** diners i actius financers; **b)** participacions en les seves empreses; i **c)** tres habitatges ubicats, respectivament, a Barcelona, Madrid i València. L'empresari vol transmetre al seu fill únic, ja des d'ara, les seues companyies i l'habitatge de Madrid, excloent-ne, d'acord amb l'article 431-19.2 CCC, la resta dels seus béns.

Insistiré en que, al meu judici, un heretament ben fet no deu dir «*Instituïsc hereu al meu fill en les accions participacions socials i en el pis de Madrid ... i em reserve la disposició de la resta dels meus béns*»; sinó que la redacció correcta ha d'ésser la inversa: «*Instituïsc hereu al meu fill, mitjançant aquest heretament cumulatiu, en tots els meus bens (afegint-ne, si es vol: —entre el que s'inclouen les accions participacions socials del Grup ZZ i el pis de Madrid—) i em reserve la propietat dels diners i actius financers i dels dos pisos que en tinc, l'un a Barcelona i l'altre a València.*» I això, tot interpretant amplament l'art. 431-19.2 en el sentit que l'expressió béns concrets abasta els conjunts, com és el cas dels diners i els actius financers, cosa que, ho reconec, pot ser discutida, però que troba empara en l'article 431-22.1 CCC. Veiem, doncs, com tributaria aquest heretament cumulatiu.

La tributació en ISD i IIVTNU (plus vàlua municipal), a càrrec de l'afavorit, serà la mateixa que en una herència, si bé tenint present que tots dos impostos es meriten al temps de la signatura de l'heretament cumulatiu, que és quan es produeix la transmissió. Però, anem ara amb els avantatges, cosa per la que seguirem els criteris ja assentats en les CCVV DGTr V-0781/18 i V-2618/18; i la CV ATC 286/19, entre d'altres:

a) El causant no tributarà res pels guanys patrimonials al IRPF per la diferència entre el valor «històric» i l'actual de les seues empreses i del seu pis a Madrid. Concepte pel que sí hauria de liquidar, si en lloc d'un heretament, haguera fet una donació.

b) Es mantenen, per suposat, els beneficis fiscals adients a la transmissió de l'empresa.

c) I, molt important, tot allò que l'hereu ha rebut de present no s'acumularà als béns que reba, al seu dia, per la resta de l'herència (amb la conseqüent rebaixa del tipus impositiu aplicable, donada la forta progressivitat del ISD), ja que, segons la resolució vinculant de la Dirección General de Tributos, **CV 2235/2019**: *La adquisición de distintos bienes inmuebles realizada mediante pactos sucesorios ... no han de acumularse a los efectos de determinar la cuota tributaria del impuesto ya que los supuestos de acumulación aplicables se circunscriben a negocios jurídicos gratuitos e inter vivos, pero no a supuestos de acumulación de títulos sucesorios.*^{31 32}

³¹ Veure addenda final, sobre la modificació fiscal projectada a aquest respecte.

³² L'acumulació no procedeix, no solament en el cas d'heretament, sinó entre atribucions fetes en PPSS, en general. Ho expressa força bé l'economista i assessora fiscal Concha CARBALLO en un treball, encara no publicat, titulat *La regla de la acumulación en los Pactos Sucesorios*. Diu així:

La LISD (arts. 30, 60 y 61) regula los supuestos de acumulación de donaciones entre sí y de donaciones a la herencia del donante, pero no regula los supuestos de acumulación de un título sucesorio a la herencia de heredante.

Consecuentemente, la Dirección General de Tributos ha reconocido que no procede la acumulación:

1. De pactos sucesorios entre sí: ... CV 3087-13 de 17 de octubre, rectificando su criterio anterior. En el mismo sentido, la CV1206-14 de 30 de abril.

2. De pactos sucesorios a la herencia del heredante: ... CV2618-18 de 28 de septiembre. En el mismo sentido CV2387-18 de 4 de septiembre.

3. De donaciones a pactos sucesorios: Tratándose de una adquisición inter vivos que se acumula a una adquisición mortis causa, nada parece impedirlo. Pero hasta la fecha no nos consta que haya consultas o resoluciones al respecto.

4. De pactos sucesorios a donaciones: un pacto sucesorio no podría acumularse a una donación, dado que no consta regulado que una adquisición mortis causa pueda acumularse a una donación.

Resumiendo, la situación actual sería:

- Las donaciones se acumulan entre sí en el plazo de 3 años (art. 30.1 LISD).

Tot açò ja seria més que prou per a justificar l'actual èxit dels PPSS. Però resulta que encara hi ha més «privilegis», tal com es pot veure a la consulta recentment resolta per l'Agència Tributària de Catalunya: **CV ATC 286/19**.

En el cas consultat a la Hisenda catalana, a més de les qüestions abans tractades i d'unes altres que no venen al cas, l'empresari contribuent pregunta si aquesta doctrina (la que acabem de veure) es mantindria també en cas en que ell transmetés als fills una part molt majoritària de les seues societats i retingués una menuda part de les participacions, però amb vot plural, de manera que, de facto, l'empresari, pare i heretant, hauria transmès el 95% (per exemple) de les seues empreses, però continuaria mantenint el control per mitja del seu vot majoritari.³³

• Las donaciones se acumulan a la sucesión en el plazo de 4 años (art. 30.2 LISD), quedando abierta la discusión de, si por sucesión, se entiende solo la derivada del fallecimiento, o quedan incluidas las resultantes de pactos sucesorios.

• Los pactos sucesorios no se acumulan entre sí, ni a la sucesión operada por fallecimiento del causante (CV 3087-13 y CV2618-18).

• Los pactos sucesorios no se acumulan a donaciones posteriores.

³³ Pel seu indubtable interès, fins i tot des de la perspectiva del Dret civil, cal remarcar la resposta a la consulta 286/19 de la Agència Tributària de Catalunya:

Consulta núm. 286/19, de 14 d'octubre de 2019.

I. L'heretant es planteja formalitzar un heretament cumulatiu, instituint hereus als seus tres fills, atribuint-los de present per parts iguals un percentatge majoritari de les participacions que posseeix en la Societat A, i excloent de la transmissió de present la resta del seu patrimoni, amb aplicació de la reducció assenyalada del 95% la transmissió de participacions.

II. En relació amb el règim de tributació aplicable a l'heretament cumulatiu, es consulta: ...

/.../

En resposta a les consultes formulades en l'àmbit de l'impost sobre successions i donacions, i, amb caràcter previ a l'anàlisi de la reducció del 95% de la base imposable de l'impost, es fa avinent el següent:

—La figura civil de l'heretament encaixa dins els anomenats pactes successoris i es caracteritza per contenir la possibilitat d'instituir un o més hereus amb caràcter irrevocable, en principi. Aquesta institució es troba regulada en els articles 431-18 i següents de la Llei 10/2008, del 10 de juliol, del llibre quart del Codi civil de Catalunya, relatiu a les successions. Quant als heretaments cumulatius, cal estar al contingut de l'art. 431-19 de la Llei 10/2008:

/.../

Pel que fa al seu tractament en l'impost sobre successions i donacions, la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda s'ha pronunciat en diferents consultes vinculants en què conclou que l'heretament cumulatiu és una institució successòria que tributa en la modalitat impositiva de successions i que es merita en el moment de l'atorgament del pacte successori:

/.../

Lo expuesto es plenamente aplicable al pacto sucesorio de heredamiento cumulativo a que se refiere el artículo 431.19.2 de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del Libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones. Dicho pacto, por el que se instituyen herederos en la calidad de sucesiones a título universal, no pierde ese carácter en el caso de exclusión de determinados bienes de la transmisión

La resposta, doncs, de l'administració tributària catalana n'és molt clara: els beneficis fiscals es mantenen, encara que el causant continue «manant» (per mitjà del vot majoritari) en l'empresa. Només demana la ATC que l'empresari cese en les funcions executives de direcció (si, a més dels beneficis que en suposa l'heretament, vol gaudir —*rectius*, els seus fills— de la bonificació del 95% per la transmissió de la empresa familiar). I, torne a insistir, encara que continue mantenint el control polític dels seus negocis través el vot plural.

Sembla, doncs, queda molt clara la raó de l'èxit actual dels pactes successoris; més en concret: del d'atribució particular amb transmissió de futur i de l'heretament cumulatiu.

de presente que se efectúa con motivo del pacto. Y ello sin perjuicio de que ... al producirse adquisición de bienes y derechos en vida del futuro causante el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devengue el mismo día en que se celebre el referido contrato o pacto sucesorio, pues es en ese momento cuando se produce la adquisición.

En este caso, el tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se subordina al que se produce en el Derecho Civil, es decir, la LISD hace depender el devengo del impuesto —que en general se produce en el momento de la adquisición sucesoria de los bienes y derechos por el sujeto pasivo— del momento en que tiene eficacia la adquisición a efectos civiles.» – consulta V4733-16, de 8 de novembre-

En el mateix sentit, les consultes V0781-18, de 21 de març, i V2387-18, de 4 de setembre, entre d'altres.

D'acord amb aquest criteri:

—L'heretament cumulatiu, en què, a més d'instituir-se hereu, hi ha lliurament de present de determinats béns i drets, tributa en la modalitat de l'impost sobre successions;

—Com a adquisició de naturalesa mortis causa, el termini de presentació de l'autoliquidació és de sis mesos a comptar de la data d'atorgament de l'heretament (article 10 del 414/2011, de 13 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions.)

—D'altra part, i respecte la no acumulació entre sí de pactes successoris atorgats per un here-tant a favor de la mateixa persona s'ha pronunciat la Direcció General de Tributs del Ministeri en la consulta V3087-13, de 17 d'octubre; tampoc permet l'acumulació del pacte cumulatiu a la posterior adquisició de l'herència en el moment de la mort de l'heretant- causant (consulta V1206-14, de 30 d'abril). És a dir, no hi cap l'acumulació d'adquisicions mortis causa.

/.../

1. Quant a l'aplicació de la reducció del 95% per l'adquisició de les participacions en virtut d'un heretament cumulatiu, cal tenir en compte el següent:

Partint, com s'ha conclòs anteriorment, que es tracta d'una adquisició mortis causa, cal estar, en principi, a la regulació de la reducció del 95% continguda en els articles 10 i següents de la Llei 19/2010, del 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions ...

/.../

La qüestió concreta que es planteja en la consulta se centra en determinar si l'heretant pot continuar exercint funcions de direcció en l'entitat amb posterioritat a l'atorgament de l'heretament cumulatiu.

/.../

CONCLUSIONS

1. Els PPSS, permeteu-me la petulància, s'estan fent, sobretot en l'àmbit empresarial, molt malament. Se signen pensant només en els aspectes fiscals, i no se n'adonen de les conseqüències substantives que comporten a mig o llarg termini.

2. És molt important ser conscients que en un heretament, sobretot si és acumulatiu, l'hereu «acumula», per definició, la resta de béns no reservats. No és correcta, a judici d'aquest ponent, la tècnica de reservar-se l'heretant «la resta dels seus béns», perquè aquesta «resta», *l'universum ius*, pertany a l'hereu «instituit des d'ara». No s'oblidi que l'article 431.19.2 CCC parla de l'exclusió de «béns concrets».^{34 35}

La resposta a la qüestió només es pot donar efectuant una interpretació integradora de la norma en la que s'ha de tenir en compte la finalitat del benefici fiscal: el seu objectiu és reduir la càrrega tributària per tal d'afavorir el relleu intergeneracional dels negocis familiars, i això només té sentit en la mesura que el donant deixi d'exercir la direcció de l'entitat; és evident que en l'article que regula la reducció en seu de l'adquisició mortis causa el legislador no ho explicita, perquè resulta obvi que el causant no exercirà més funcions i perquè el requisit de cessament en l'activitat està implícit en la norma. Aquest criteri és el que també ha estat assumit pel Tribunal Superior de Justícia de Galícia (sentències 30/2012, de 30 de gener; 998/2011, de 21 de novembre; 924/2010, de 4 de novembre, 552/2010, de 2 juny) quan analitza el règim tributari de les «apartaciones» gallegues ...

/.../

Per tot l'exposat, es conclou que en els heretaments cumulatius amb lliurament de present de participacions en entitats, i per tal de gaudir de la reducció del 95% de la base imposable, cal que l'heretant deixi d'exercir funcions de direcció en l'entitat de la que es transmeten participacions.

En el cas objecte de consulta, no és obstacle per a l'aplicació de la reducció, que l'heretant desenvolupi tasques de direcció en altres entitats filials (com ja s'ha manifestat aquest centre directiu en les consultes 70/17, de 19 de setembre, o V233/18, d'1 d'agost, entre d'altres.

Quant al fet que es reservi una participació minoritària en la Societat A, que mitjançant vot plural o una altra fórmula, li permeti mantenir la majoria dels drets de vot en l'esmentada entitat, no és un obstacle per a gaudir de la reducció sempre i quan no comportin l'exercici de funcions de direcció ...

/.../

La mera pertinença al consell d'administració, és a dir, el simple nomenament com a conseller o consellera de l'entitat no acredita l'exercici de funcions de direcció.

/.../

Finalment, i pel que fa a la regla de manteniment, seguint la mateixa línia interpretativa exposada al llarg de la consulta, no hi cap sinó concloure que el gaudi definitiu resta condicionat no només al manteniment de les participacions durant el termini de cinc anys a comptar des de l'atorgament del pacte (llevat que mori dins el termini) sinó també al compliment, durant el mateix termini i amb la mateixa excepció, dels requisits previstos per a les transmissions lucratives inter vivos (regulats en l'article 43) ...

³⁴ **Noteu que la consulta fiscal, davant l'Agència catalana, es redacta així: L'heretant es planteja formalitzar un heretament acumulatiu, instituint hereus els seus tres fills, atribuint-los de present per parts iguals un percentatge majoritari de les participacions que posseeix en la Societat A, i excloent de la transmissió de present la resta del seu patrimoni ...**

³⁵ ¿N'hi hauria la possibilitat que, davant un heretament acumulatiu amb transmissió de només bens concrets (encara sigui tota una empresa) i amb exclusió de tota la resta del patri-

3. Si hi ha reserva (o siga, exclusió de l'heretament cumulatiu) és molt aconsellable concretar l'abast de la reserva: ¿Només *entre vius* o també *mortis causa*?

4. Si la reserva, com és raonable en un heretament cumulatiu, és per disposar lliurement l'heretant els béns exclosos, entre vius i a títol onerós, convindrà pactar l'exclusió de la nota marginal al Registre de la Propietat que preveu l'article 431-8.2 CCC. És a dir, la innecessitat del consentit de l'hereu instituït, perquè açò és el que vol l'heretant en el 99% dels casos.³⁶

5. Moltes vegades convindrà causalitzar acuradament el PS, en previsió d'una futura alteració de les circumstàncies que pugua afavorir, o no, la seua revocació. En tot cas, cal en la mida del possible, evitar-ne els futurs plets.

6. Cal preveure què passarà si algú dels hereus instituïts premor, perquè no sempre s'ajustaran a les previsions de l'heretant les solucions ex article 431-24 CCC.

moni de l'heretant, els tribunals civils entenguessin, no que l'heretament sigui nul, sinó —amb base a la doctrina del manteniment de les disposicions mortis causa— que interpretessin que aquest heretament és, en realitat, un PS d'atribució particular amb transmissió de present? La deriva fiscal d'aquesta doctrina seria escandalosa, ja que aleshores no es donarien cap dels avantatges fiscals que hem vist, sinó, tot el contrari: la transmissió passaria a tributar-ne com si es tractés d'una donació «pura i dura», vist allò que disposa l'article 431-29.3. CCC.

Però, dormin tranquils els assessors fiscals, perquè aquesta «conversió material» sembla quasi impossible. Ningú, ni tan sols els Tribunals, no pot convertir una crida a títol universal en una altra a títol singular. L'anomenat hereu contractual ja de present, continuarà sent-lo: d'una banda per la doctrina del *semel heres*, d'una altra perquè a Catalunya no hi ha cap obstacle a admetre *l'heres ex re certa*. Problema a banda serà que els Tribunals admetin o no la «reserva universal» de l'heretant, que, per les raons que es detallen al text, jo no admetria.

Ara bé, tornen a patir els fiscalistes, el que sí cabrà (gosaria dir-ne que amb tota probabilitat) és la que se'n diu «conversió formal» del negoci jurídic (a la manera de la conversió del testament tancat nul, que pot valer com a hològraf). És a dir, que un heretament cumulatiu —que realment no ho és si el causant es reserva *l'universum ius*— valgui, com heretament simple amb donació de present de bens concrets a la persona instituïda, d'acord amb l'article 431-19.1. CCC. Perquè això és el que són, en realitat, una gran part dels heretaments que hui s'estan vestint sota la forma de cumulatius. No cal dir-ne que, donat que la qualificació civil arrossega la fiscal, el resultat pràctic d'aquesta «conversió», l'impacte als efectes de l'impost sobre successions i donacions, seria enorme.

³⁶ No pertoca entrar en aquest treball en els efectes respecte de tercers (especialment de l'article 34 LH) de la nota marginal practicada al Registre de la Propietat (vide al respecte: E. BRANCÓS, *Los pactos ...*, pàgs. 131-132, i *Comentarios ...*, pàg. 836). Des del meu punt de vista, aquesta nota és clara (en el sentit que sí afecta al tercer hipotecari) respecte del PS d'atribució particular (PSAP) amb efectes diferits; i no és gens clara en el cas d'heretament simple i en el cumulatiu respecte dels béns exclosos (pregunteu, si no, als heretants). Tot tenint en compte que en l'heretament cumulatiu i en els PSAP amb efectes de present el que procedeix és un assentament d'inscripció en favor de l'afavorit, i no una simple nota marginal.

7. Cal tenir molta, moltíssima cura, amb els aspectes formals. No n'està tan llunyana la jurisprudència del Tribunal Suprem declarant la nul·litat d'un testament pel nemi motiu d'oblidar el notari la consigna de l'hora. Excediria en molt aquesta ponència l'anàlisi de si un PS nul per defecte de forma podria valer com un altre tipus de disposició *mortis causa*.³⁷

En definitiva, amics que patiu aquesta xerrada, tots sabem que tenim un soci amb el que cal comptar sempre: la Hisenda Pública. Però, d'ací a ordenar la nostra successió pensant prioritàriament amb «el soci», en lloc d'en el benestar present i futur de la família, hi ha un abisme.

Moltes gràcies per la vostra atenció.

ADDENDA

Aquest discurs ha estat redactat a la tardor de 2020, és a dir, quan ja estava anunciada una nova reforma fiscal de lluita contra el frau fiscal. A hores d'ara, abril de 2021, la dita reforma es troba encara en tràmit parlamentari. En efecte, el Boletín Oficial del Congreso de los Diputados, de data 22 d'octubre de 2020, publicà l'anomenat *Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. D'ell resulten —o podran resultar— les següents novetats en allò que afecta al tema d'aquesta ponència:

A) Es projecta la modificació de l'article 36 (*Transmisiones a título lucrativo*) 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*, afegint-ne un nou paràgraf que diria:

... en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera antes del fallecimiento del causante los bienes adquiridos se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos ...

³⁷ Per exemple, en cas de declaració de nul·litat del PS perquè ha intervingut un atorgant que no deuria haver-ho fet, d'acord amb l'article 431-2; o perquè conté disposicions que l'atorgant declara expressament revocables; o perquè no s'estima vàlida la reserva per a disposar *mortis causa* de la resta del patrimoni.

¿Podrien, aleshores, valer aquestes declaracions del causant com si hagueren estat fetes en testament obert? BRANCÓS sembla inclinar-se per la tesi positiva; jo ho veig força dubtós, donat el que disposa l'article 422-1 CCC: «És nul el testament que no correspon a cap dels tipus que estableix l'article 421-5». També es mostra favorable a la conversió FERRER RIBA (*Comentarios ...*, cit, pàgs. 1059-1061), quan en el pacte successori una part ocupa la posició de futur causant i l'altra només d'afavorit; i amb més dubtes en la resta de casos.

B) Es proposa també la modificació de l'article 30 (*Acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios*) de la *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, que quedaria redactat així:

1. *Las donaciones y demás transmisiones inter vivos equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario, así como las adquisiciones, producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas, todas ellas dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.*

2. *Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones inter vivos equiparables y a las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios acumulables a la sucesión que se cause por el donante o causante a favor del donatario o sucesor mortis causa, siempre que el plazo que medie entre esta y aquellas no exceda de cuatro años.*

3. *A estos efectos se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones inter vivos equiparables anteriores, de las herencias, legados o cualesquier otros títulos, sucesorios y la de la adquisición actual.*

És a dir, si aquest projecte arriba finalment a ser llei, el que sembla molt probable, el bon tractament fiscal dels PPSS sofrirà una doble retallada:

I. El beneficiari rebrà els béns pel seu valor històric, sense actualització, el que significà que haurà de tributar molt més en el moment que els aliene. No obstant això, aquest efecte es produirà només si aliena «abans la mort del causant», pel que es pot entendre que, sí s'espera, si hi haurà actualització de valor als efectes del càlcul de la plusvàlua en renda. Però, quin valor serà aquest? El del moment de la transmissió causada pel pacte successori o el valor al temps de la mort del causant? Queda exposat el dubte, en el que no para la pena insistir mentre el text no arribe a ser llei.

La reforma que es proposa afecta de ple els heretaments cumulatiu però, sobretot, és una miqueta perversa tractant-se de PPSS d'atribució particular amb entrega de present. Perquè, si ens fixem, aquesta reforma és molt perjudicial pels pactes gal·lecs d'atribució particular de present (ja vàrem veure que en el Dret civil gal·lec el pacte de millora tenen una declarada natura *mortis causa*), però encara és més absurda en el dret català, on sabem que el PPSS d'atri-

bució particular amb entrega de present s'equiparen a una donació. Doncs, si «són donació» i tributen com a tal, a sant de què aquesta limitació?^{38 39}

II. La segona modificació legal sembla més lògica, l'acumulació a efectes tributaris de donacions, pactes successoris i herència. Amb la qual cosa, totes les atribucions fetes en vida, via pacte successori, durant un termini s'acumularan: ja a l'herència (sumant a aquesta totes les atribucions gratuïtes fetes en els últims quatre anys previs a la mort), o ja acumulant-se entre sí les donacions *inter vivos* i els PPSS d'atribució actual (computant tres anys entre tots ells en aquest darrer supòsit).

Però, com he dit abans, deixem-lo córrer de moment i esperem a que el text siga llei per a criticar-la o, tot és possible, fins i tot per a lloar-la.

I, per cert, una volta més aquesta modificació ha estat esmenada pel grup parlamentari Bloque Nacionalista Galego, únic grup parlamentari que ha presentat esmenes, mentre que els grups catalans —un cop més també— no han fet cap al·legació al respecte.³⁹

³⁸ La raó d'ésser de la reforma projectada rau en evitar un *truco fiscal* que s'ha vingut utilitzant freqüentment fins ara. Amb un exemple s'entendrà millor en què consisteix: suposem un ciutadà que ha alçat des de res una empresa i que, després de molts anys de treball, ha trobat un comprador que li paga un molt bon preu, el que li permetrà viure amb tranquil·litat la resta de dies que li queden. Si aquest empresari fa una venda directa, veurà como Hisenda, via increment de patrimoni al IRPF, se l'endú aproximadament la quarta part dels seus esforços de tota una vida. Puix bé, els PPSS, l'heretament cumulatiu en concret, li ofereix —a data abril de 2021, almenys— una via per a evitar que aquesta plus vàlua tribute com a renda, de manera que tot el benefici quede, si no amb ell, sí dins de la família.

La «solució fiscal» consistirà —insistisc, amb la legislació vigent quan es redacta aquest treball— en transmetre l'empresa via heretament cumulatiu al/s fill/s o al cònjuge, que la rebran, amb una tributació molt minsa, a valor d'ara, o siga, actualitzat —sense que el transmissor haja tributat per «plus vàlua del mort», tal com s'explica al text—. Una volta l'empresa és en el patrimoni del/s afavorit/s pel pacte successori (que hauria d'ésser un heretament cumulatiu a Catalunya), a les poques setmanes o mesos (es pot intercalar una opció de compra per a que el comprador definitiu estiga tranquil durant tot el procés), aquests afavorits pel PS venen sense que es genere cap plus vàlua subjecta IRPF, ja que la venda la fan els beneficiaris pel mateix valor pel que l'empresa ingressà via heretament al seu patrimoni.

Evitar en el futur aquest tipus de «jugades» és, bàsicament, la raó d'ésser de la projectada reforma.

³⁹ La justificació de l'esmena del grup gallec diu així: *Se trata de una nueva derogación indirecta del Derecho Civil de Galiza invadiendo para ello competencias autonómicas, pero además parte de una concepción completamente errónea del hecho imponible, al intentar asimilar las donaciones intervivos con las transmisiones derivadas de pactos sucesorios, que se trata de actos mortis causa. Además la propia redacción del artículo es a todas luces confusa, al hablar de un único tipo impositivo, y al hablar de la acumulación de donaciones junto con los*

En definitiva, doncs, i ja per acabar: tot i la modificació legal que s'acosta, els PPSS continuaran tenint un tractament fiscal força favorable. El que obliga a tenir molt present el seu tractament civil i els molts resultats indesitjables que d'una redacció poc acurada poden derivar-se.

bienes recibidos por legados, o cualquier otro título sucesorio y los hereditarios. La regulación para intentar un fraccionamiento intencionado de las donaciones y así evitar un tipo impositivo más alto en el impuesto de donaciones nos parece adecuado, pero no debe confundirse o incluirse en el mismo, a los pactos sucesorios, que no son objeto de esa práctica elusiva fiscal, que no son actos inter vivos, y que tributan en el Impuesto de Sucesiones, cuyo desarrollo corresponde a las administraciones tributarias de las comunidades autónomas.

CONTESTACIÓ

de l'acadèmic de número

IL·LM. SR. ENRIC BRANCÓS NÚÑEZ

Vagi per endavant que és per a mi un honor la sol·licitació per respondre el discurs d'ingrés a l'Acadèmia d'un company de professió que tinc en tan alta consideració. La primera notícia que vaig rebre de Tomás Giménez Duart (Giménez Duart) és de l'any 1977. Jo llavors preparava les Oposicions a Notaries i el meu mestre, en Robert Follia, recordo que ens va comentar: acaben d'arribar a Barcelona per oposició restringida dos notaris joves molt brillants, en Tomás Giménez Duart i en Juanjo López Burniol. El temps ha demostrat que no es va equivocar.

Giménez Duart ha estat un notari a peu d'obra, entregat a la feina. Sempre atent a les darreres novetats de la jurisprudència i la doctrina. Ha conduït una notaria de referència a Barcelona amb total solvència tècnica i de gestió, acreditada pel seu treball diari. Les seves escriptures, per complexes que fossin, estaven l'endemà mateix circulant amb total fluïdesa, com si es tractés d'un simple poder per a plets.

Els seus treballs científics, sempre orientats per una visió pragmàtica, han estat i són una carta portolana per a tots els altres notaris. Recordo especialment el seu treball sobre les garanties possessòries sobre cosa moble que em van aclarir molts problemes que en aquell moment presentava el conflicte entre la llei catalana i l'estatal. O l'estudi sobre els llegats, que solucionava els detalls que a d'altres els passaven totalment desapercebuts.

Ha dirigit la Comissió de Cultura del Col·legi de Notaris, ha col·laborat amb la seva Junta Directiva i ha preparat múltiples opositors exitosos. En resum, ha tingut una vida professional i corporativa plena. Veient-lo, hom se n'adona que encara li queda molt recorregut i que segueix en plena forma.

Ara és hora de comentar el seu brillant discurs.

UTILITAT DELS PACTES SUCCESSORIS EN EL SEU VESSANT FAMILIAR I EMPRESARIAL

Compartixo amb GIMÉNEZ DUART la idea que no hi ha millor protocol familiar per a la successió de l'empresa que un pacte estatutari regulador de la

transmissió de les accions i/o participacions socials unit a un bon testament o pacte successori.

Altra cosa és que tingui una fe desmesurada en el pacte successori com a element per pal·liar el problema que apunta Joan EGEA de la poca estabilitat de les empreses familiars i la seva manca de fortalesa per superar els successius relleus generacionals.

Quan es tracta d'un paquet accionarial encara es pot controlar, però si es tracta d'una empresa industrial o comercial en la qual el tremp de l'empresari és decisiu i no hi ha el successor idoni, el millor és vendre i invertir els diners en rendes segures per als hereus. Aquesta és també la idea de la UE, facilitar no només les transmissions *mortis causa* sinó també *inter vivos* de les empreses a la darrera etapa de la vida de l'empresari (veure *European Commission. Internal Market. Transfer of Business*). Nosaltres anem endarrerits en aquesta política que podria salvar la continuïtat de moltes empreses.

Afegeixo que tinc la sospita que la dimensió de l'empresa familiar catalana típica quedarà curta en un món globalitzat i dominat per grans conglomerats.

D'altra banda, el Llibre quart del CCCat està ancorat en els heretaments propis dels patrimonis familiars agraris i no entén ben bé la dinàmica empresarial. Es pot veure en el tractament de la premoriència.

Agafem com exemple el Codi civil suís. A l'article 515 la premoriència de l'hereu és causa de resolució de ple dret de la institució, amb compensació de l'enriquiment conseqüència de la seva actuació en vida. La personalitat de l'hereu/empresari es considera determinant de la institució i la seva premoriència es tracta com una variació essencial de les circumstàncies determinants del pacte. En canvi, el CCCat conserva l'antic criteri agrari de transmissió a favor de l'hereu, malgrat sigui hereu escampa.

La doctrina també ha criticat la reducció dels pactes successoris al cercle familiar i la prohibició dels pactes de renúncia per ésser ambdues innecessàriament restrictives. Hi ha prou literatura sobre el tema.

Fins i tot en matèria de lligítimes el CCCat tampoc no troba el tractament adequat. Té poc sentit que els legítimaris, en renunciar a la lligítima futura, mantinguin l'acció de rescissió. Vol dir que el major valor que doni a l'empresa el successor contractual va en contra seva perquè augmenta la quantitat a pagar als legítimaris en el moment de la mort del causant. Encerta més l'article 929 del *Code civil* francès després de la Llei 2006-728. O els articles 68bis i ss. del *Codice civile* italià després de la Llei de 14 de febrer de 2006.

Dit això, voldria anar a uns pocs punts concrets del magnífic discurs de GIMÉNEZ DUART, no tant per contradir-los com per completar-los.

NATURALESIA DELS PACTES SUCCESSORIS. EFECTES ASSOCIATS

A l'hora de valorar la naturalesa dels pactes successoris, el ventall és molt ampli i va des de qui considera el pacte successori un acte unilateral però irrevocable, passant per qui considera que aquest acte unilateral pot incorporar una

disposició modal en forma de càrrega o finalitat, fins qui pensa en una quasi bilateralitat que donaria peu a l'exigència de compliment de càrregues o finalitats per part de l'afavorit.

No puc coincidir amb la consideració del pacte successori com si només fos un testament unilateral irrevocable. Admès el pacte bi o plurilateral, es fa difícil pensar que un pacte successori múltiple consisteix en una sèrie de testaments unilaterals irrevocables juxtaposats. Encara que el Llibre quart, en un lamentable buit que no tenen altres drets civils territorials d'Espanya, no tracta com es mereix el fenomen de la «corespectivitat», és indubtable que en els pactes successoris hi ha disposicions corespectives que impliquen interaccions entre els atorgants. I entre atorgants i afavorits. La idea del testament unilateral irrevocable no és suficient per explicar-ho.

Tampoc no coincideixo amb la idea que les càrregues o finalitats només poden constituir un mode. Si anem als articles 428-1 i 428-2 CCCat veiem que la regulació del mode no es correspon amb la de les càrregues i finalitats pròpies dels pactes successoris perquè: a) el mode té en compte prestacions per a després de la mort del causant, mentre que les càrregues d'un pacte successori es poden haver de complir en vida del disponent; b) el mode no redunda en profit directe de qui el pot demanar mentre que en les càrregues a finalitats del pacte successori poden afavorir directament el disponent; c) l'heretant o disponent no està entre les persones que poden exigir el compliment d'un mode i seria absurd que qui ordena la disposició no en pugui exigir el compliment. Fóra difícil d'explicar que, havent causalitzat el pacte, el disponent hagi de tolerar l'incompliment flagrant de les finalitats o càrregues imposades sense capacitat de reacció. I no sembla massa útil que l'únic instrument al seu abast per estimular el compliment de la càrrega i finalitat —la cura de la persona, el govern de l'empresa o d'altres— sigui només la revocació del pacte successori. Es pot adoptar una mesura menys radical i admetre que el disponent pot exigir el compliment, llevat en les prestacions personalíssimes.

La naturalesa híbrida dels pactes successoris a què fa referència el Preàmbul, permet fonamentar-los sense necessitat d'acudir a d'altres figures successòries. Ni testament irrevocable, ni mode testamentari. Naturalesa híbrida vol dir que va més enllà.

Fixeu-vos, per exemple, en l'article 431-16 CCCat. Té un tractament gairebé contractual. En cas de revocació del pacte per impossibilitat de compliment de la finalitat o per canvi de circumstàncies, «*la part*» que ha complert càrregues o obligacions de les quals en resulta un enriquiment per «*l'altra part*» ha d'ésser degudament compensada. Per contra, si l'incompliment es imputable a l'hereu, perd les prestacions anticipades. No estem en terreny contractual però ens hi acostem molt. Parlar d'una «*part*» i de «*l'altra part*» és un indicatiu rellevant. L'article 431-6.1, per la seva banda, parla de «*les obligacions que les parts assumeixen*».

Per recolzar aquest punt només cal recordar que el Reglament UE 650/2012, de successions, quan defineix els pactes successoris en l'article 3

parla, sense embuts, de contraprestacions. I l'article 25 d'efectes vinculants per les parts.

Les expressions «pacte», «obligacions que les parts assumeixen», «altra part», «contraprestacions», «efectes vinculants»... es troben dins el nostre ordenament jurídic. Parlar del pacte successori com a disposició unilateral irrevocable és una reducció de la norma i, més greu, de la realitat.

A la pràctica res no impedeix que en una mateixa escriptura es pugui pactar un heretament i un contracte *inter vivos*, sempre que es compleixin tots els requisits formals màxims de cada negoci. I tampoc res no impedeix que l'incompliment del contracte *inter vivos* s'elevi —com permet l'article 431-14.1.a) CCCat— a causa de revocació (també al BGB i al ZGB). La conseqüència és que per una banda se'n pot exigir el compliment actual i, per l'altra, pot donar lloc a la revocació per incompliment. Sembla obvi que la bilateralitat del pacte successori ha de permetre prescindir de l'artifici de fer dos negocis jurídics independents per després acabar connectant-los. Al capdavant, la tesi que els pactes successoris són merament actes unilaterals irrevocables es veu desbordada pels «efectes vinculants» de les «contraprestacions», en terminologia del Reglament UE 650/2012, de successions.

Òbviament no estem davant d'un contracte sinal·lagmàtic *inter vivos*, però la noció de pacte no és estranya en l'àmbit successori.

De tot això es pot inferir:

a) Que la resolució no ha d'ésser l'únic mitjà per estimular el compliment per part de l'afavorit per un pacte successori.

b) És més, només hauria de procedir la resolució quan la càrrega o finalitat sigui determinant del pacte, tal com es deia a l'article 431-8.1.a) del Projecte de llei del Llibre quart. Té poc sentit que una càrrega o finalitat d'escassa entitat tingui potencial resolutori. Penso que, encara que l'actual article 431-14.1.a) i b) no faci aquesta precisió els Tribunals ho decidiran així quan, d'acord amb l'article 431-15.1 la «persona afectada» s'oposi a la revocació pretesa si el fonament de la revocació és poc rellevant.

c) El disponent sempre pot elevar a essencial qualsevol causa o finalitat si així ho determina expressament i constituir el seu incompliment en causa de revocació del pacte successori, article 431-14.1.a).

d) El compliment de les càrregues o finalitats no essencials, que no mereixen una revocació, ha de poder ser exigít pel disponent en vida. Altrament, si l'incompliment no tingués força resolutori per no ésser essencial o determinant i no hi hagués acció de compliment, quedaria a l'arbitri de l'afavorit el seu compliment o incompliment, solució inadmissible.

e) La manca d'aquest element essencial sense el qual la disposició no s'hauria fet normalment ha de tenir conseqüències resolutòries. Però també ha de poder donar lloc a l'efecte més dèbil consistent en exigir el compliment si així ho prefereix el disponent.

I, ara vaig al terreny fiscal, si l'obligació és exigible, serà deduïble de la base fiscal. Si no ho és, difícilment es pot descomptar. El temps ha de dir quin partit prendran els Tribunals. Entenc que una adequada redacció del pacte successori de la qual es desprengui la coercibilitat del compliment de les càrregues a què se sotmet l'afavorit permetrà l'oportuna deducció fiscal del seu valor.

Passem tot seguit a les manifestacions concretes de pacte successori analitzades per GIMÉNEZ DUART.

PACTE SUCCESSORI AMB TRANSMISSIÓ DE BÉNS DE PRESENT I PACTE SUCCESSORI AMB TRANSMISSIÓ DE BÉNS A LA MORT DEL DISPONENT. PRÈVIA QUALIFICACIÓ JURÍDICA COM A BASE DEL TRACTAMENT FISCAL

La Llei General Tributària deixa clar a l'article 13 que les obligacions tributàries s'exigeixen conforme a la naturalesa jurídica del fet, acte o negoci jurídic realitzat.

No s'ha discutit mai la naturalesa de la institució contractual d'hereu o dels anomenats «llegats contractuals» amb transmissió de béns per després de la mort del causant.

El problema es començà a plantejar en els anomenats genèricament «llegats contractuals» amb transmissió de béns de present. És el cas de l'*apartación gallega* o de la definició balear. La definició i l'*apartación* s'havien considerat fiscalment com actes *inter vivos* pel fet de produir transmissió actual dels béns compresos. Fins la CV de la DGT 430/2017, nou consultes anteriors, dues sentències i un *interlocutòria* de l'Audiència Provincial de Pontevedra, i una sentència del Tribunal Superior de Justícia de Galícia, havien considerat acte *inter vivos* l'*apartación gallega*. La CV 430/2017 recull el canvi de criteri derivat de la Sentència del Tribunal Suprem de 9 de febrer de 2016 que diu: *«no estamos ante dos negocios uno inter vivos y otro mortis causa, sino ante un solo negocio en el que existe una sola voluntad y finalidad común, sin que sea procedente descomponer su contenido económico para, desvirtuando su naturaleza jurídica y funcionalidad, otorgarle un tratamiento tributario... la apartación gallega es un pacto sucesorio, y su tratamiento fiscal es el que se deriva de esta condición cualquiera que sea el impuesto del que se trate... En definitiva, la apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte... de haberse querido excluir, el legislador bien podría haber excluido los pactos sucesorios o imponer como condición la muerte física del contribuyente.»* Punt de vista que adopta també el TEAC en Resolució de 2 de març de 2016.

L'atribució particular catalana amb transmissió de béns de present, en dir textualment l'article 431-29.3 CCCat que es reputa donació, tindria, almenys fiscalment, menys probabilitats d'ésser considerada acte *mortis causa*. Tornarem sobre aquest punt.

Dificultat superior presenten aquelles institucions com ara la donació universal mallorquina o l'heretament cumulatiu català en què la transmissió de béns té lloc en dos moments diferents: al moment de celebració del pacte successori, una transmissió de caràcter universal, i al moment de la mort del causant, una altra igualment universal. La Consulta 286/2019 de l'Agència Tributària de Catalunya, en quelcom que sembla un desencert jurídic, parla de «pacte cumulatiu» i heretament com si fossin actes diferents i, en conseqüència, fets imposables diferents.

Els coneguts genèricament com a «llegats contractuals» també presenten problemes d'acumulació entre diferents pactes successoris a favor de la mateixa persona o quan l'afavorit més endavant esdevé hereu o legatari en el moment de la mort del causant. La llei a data d'avui només recull l'acumulació respecte de donacions *inter vivos* entre si i amb l'herència. Si es tracta d'actes *mortis causa*, no s'acumulen. Possiblement perquè en el CC no hi ha pactes successoris amb efectes de present. Ho veurem més endavant.

Anem a analitzar cadascuna d'aquestes figures per treure l'entramat que ha d'ésser determinant del seu tractament fiscal.

HERETAMENT CUMULATIU, HERETAMENT CUMULATIU AMB EXCLUSIÓ DE BÉNS CONCRETS, HERETAMENT SIMPLE, HERETAMENT SIMPLE AMB DONACIÓ DE BÉNS DE PRESENT, HERETAMENT SIMPLE AMB RESERVA DE BÉNS PER DISPOSAR, ATRIBUCIÓ PARTICULAR, ATRIBUCIÓ PARTICULAR AMB TRANSMISSIÓ DE PRESENT. QUALIFICACIÓ SUBSTANTIVA I FISCAL

A. *Heretament cumulatiu*

No puc compartir la idea que en l'heretament cumulatiu hi hagi dos títols adquisitius diferenciats, ni tan sols un títol mixt. Es tracta d'un títol successori i res més, per bé que alguns efectes es produeixin de manera immediata, com és la transmissió de béns de present i la responsabilitat *intra vires* de l'hereu per deutes de l'heretant. I això es comprova des de la tradició jurídica catalana. No es pot oblidar que l'antecedent dels heretaments es troba en les donacions universals, amb reserva d'usdefruit i de la facultat de testar sobre béns determinats. El paral·lelisme entre donatari universal i hereu ja es va posar de manifest en la Sentència del *Senatus Cathaloniae* de 21 de juny de 1673. I és a partir de la Resolució DGRN de 4 de febrer de 1911, promoguda pel notari de Girona Emili SAGUER OLIVET, que es passa de la donació universal amb reserva d'usdefruit i de la facultat de testar, als heretaments. Posteriorment l'article 68 de la Compilació diu que les donacions universals fetes en capítols produeixen l'efecte d'heretament encara que no s'emprí aquest terme.

Una donació universal, sembla indiscutible, sempre té en compte la successió de la totalitat del patrimoni del donant. Només hi ha un fenomen, que és

el successori, tant en la donació universal com en l'heretament cumulatiu. Ho veu clarament l'article 8 de la Compilació del Dret Civil Balear quan diu que la donació universal fa hereu el donatari. I l'article 57 del Text refós de l'ISD balear quan disposa que la donació universal té el caràcter de títol successori als efectes de l'article 11b del Reglament de l'ISD i, en conseqüència, gaudeix de tots els beneficis fiscals inherents a les adquisicions successòries en la mesura que li siguin aplicables. És a dir, la seva naturalesa és successòria tant en relació als béns adquirits de present com en aquells que s'arriben a heretar al seu dia. És una sola institució i un sol fet imposable.

En l'article 431-19.2 CCCat, el mateix heretament és el que produeix la transmissió de present com a element estructural. De manera literal diu: «*L'heretament és cumulatiu si, a més de conferir la qualitat d'hereu de l'heretant, atribueix a la persona instituïda tots els béns presents de l'heretant...*». És a dir, l'atribució de tots els béns de present és element estructural de l'heretament cumulatiu i no un «pacte cumulatiu» afegit, com diu l'Agència Tributària catalana. El CC-Cat diu el mateix que diu la Compilació balear però en ordre invers.

En el Projecte de Llei del Llibre quart es feia més palesa aquesta consideració com a acte únic. A l'article 431-15.2 es disposava que en l'heretament cumulatiu, la premoriència de l'hereu a l'heretant no afectaria l'eficàcia de l'heretament. Ni a la donació de tots els béns de present ni a la designació d'hereu a la mort de l'heretant. És a dir, que la causa era única i, sens dubte, es tractava com si fos una delació anticipada. Premort l'hereu passaven als seus hereus tant els béns donats de present com la condició d'hereu de l'heretant. Això sol ja seria la prova del nou per la qual les donacions universals sempre són negocis *mortis causa*, es fan *contemplatio mortis*.

Si busquem el paral·lelisme amb la donació universal balear, el trobem a l'article 8 de la Compilació: «*Si el donatari premoria al donant, transmetrà, tret de pacte en contrari, als seus hereus tots els drets adquirits en virtut de la donació universal*». Entre els quals, òbviament, transmet la condició d'hereu contractual.

En el Llibre quart vigent, en cas de premoriència de l'hereu cumulatiu, la donació universal a favor seu es manté però no transmet —a diferència del Projecte o del dret mallorquí— la condició d'hereu als seus successors. Solució ben curiosa atès que l'hereu posterior ho serà de gairebé res anant, tal com va, després d'una donació universal. Val a dir que l'article 431-24-3, seguint l'article 79 de la Compilació, mitiga la possible disparitat d'afavorits en el cas estadísticament més freqüent de morir el causant deixant descendents, establint una mena de substitució vulgar *ex lege* en favor dels descendents i permetent que l'heretant esculli l'hereu entre aquests descendents.

Portat a l'últim extrem, aquest tractament legal permetria posar en dubte la teoria de la unitat de la causa. Però, tal com deia abans, la tradició jurídica catalana no va per aquí. L'heretament cumulatiu en la nostra tradició, com a la balear la donació universal, són actes *contemplatio mortis*. De fet, com diu la CV-2378-18, el que hi ha és, ni més ni menys, una delació anticipada.

Estudiem-ho també des del punt de vista de la revocació. D'acord amb l'article 431-16.1, quan el pacte successori comporta la transmissió de present d'un o més béns, la revocació del pacte comporta també la de la transmissió de present amb l'efecte restitutori i de protecció als tercers que deriva de l'article 531-15.1. No hi ha revocació separada de la institució d'hereu i de la donació universal de present. Van juntes perquè és un sol negoci jurídic. Cal tenir en compte, a més a més, que la revocació respecte dels béns «donats» en pacte successori només pot tenir lloc per les causes de revocació dels pactes. Per contra, les causes de revocació de les donacions *inter vivos* no comportarien la revocació del pacte. Tot això fa pensar en un negoci jurídic únic, de naturalesa *mortis causa*.

Vegem-ho encara amb més detall en el cas d'una hipotètica supervivència o supervivència de fills. Per bé que no es va traslladar al Llibre quart, és obvi el que deia l'article 431-14.3 del Projecte de llei: «*En cap cas els heretaments no queden sense efecte per causa de preterició ni per supervivència o supervivència de fills, sens perjudici del dret dels legitimaris a reclamar llur llegítima*». Per contra, en les donacions *inter vivos*, l'article 531-15.1.a) i b) admet la revocació per sobrevinença o supervivència de fills.

Tampoc no es té en compte per les donacions *inter vivos* la revocació «*Per l'esdeveniment d'un canvi substancial, sobrevingut i imprevisible de les circumstàncies que en van constituir el fonament*» que, en canvi, sí preveu pels pactes successoris l'article 431-14.1.d).

Així, doncs, estic completament en desacord amb la conclusió de la consulta de l'Agència Tributària de Catalunya núm. 286/2019. No es pot parlar de «l'acumulació del pacte cumulatiu» ni que sigui per dir que no tributa atesa la seva naturalesa *mortis causa*. No es pot parlar de «pacte cumulatiu» i «heretament» com si fossin coses diferents. Obre una deriva perillosa i no es correspon amb la naturalesa de la institució.

El Llibre quart no ha comportat que en l'heretament cumulatiu hi hagi dos actes, el «pacte cumulatiu» i l'heretament i, en conseqüència, dos fets imposables. Ni tan sols una causa mixta, entre acte *inter vivos* i *mortis causa*, el *Purgatori* de *La Comedia* de Dante, com diu GIMÉNEZ DUART. Només hi ha una causa i és successòria. És la conclusió a la qual arriba la CV 4733-16 que, en tractar de l'heretament cumulatiu, cita la Sentència TS de 9 de febrer de 2016, que només té en compte un «*efecto patrimonial que se anticipa a la muerte del causante*». En aquest sentit diguem que la DGT encerta més que l'Agència Tributària de Catalunya.

I ara ve, per si els anteriors arguments no han convençut, l'argument d'autoritat. Diuen Luis PUIG FERRIOL i Encarna ROCA TRIAS (*Fundamentos de Derecho Civil de Cataluña*, T. III, 2. Bosch, 1980, p. 177 i ss.) que, contràriament a la idea de BORRELL SOLER de considerar l'heretament cumulatiu com un negoci mixt compost d'heretament simple i donació, la Compilació rebutja obertament aquesta configuració, ja que participa clarament de la naturalesa dels actes *mor-*

tis causa. I aquest diferent punt de partida fa inadmissible la configuració com una dualitat de negocis. La nota diferencial és que s'anticipen alguns dels efectes que en els heretaments simples no es produeixen fins l'obertura de la successió a la mort de l'heretant. Però aquesta nota diferencial és una característica accessòria del negoci fonamental volgut per les parts, que és la institució paccionada d'hereu. ROCA SASTRE afegeix que és violentar la voluntat dels atorgants convertir aquesta nota accessòria en un negoci jurídic independent adossat a l'heretament. És obvi que la idea del «pacte cumulatiu» de l'Agència Tributària catalana no és encertada.

Per això, l'hereu cumulatiu no ha de pagar mai la col·loquialment anomenada «plusvàlua del mort». En aquest sentit no es pot parlar de tractament privilegiat. No és privilegi que la transmissió de present no es consideri acte *inter vivos* a títol gratuït. És el que correspon a la naturalesa de l'heretament cumulatiu. Entenc que només té un tractament privilegiat l'acumulació dels béns transmesos de present a l'herència, com podrem veure. El tractament de la «plus-vàlua» del mort, en canvi, em sembla adient a la naturalesa *mortis causa*.

B. Heretament cumulatiu amb exclusió de béns concrets de l'atribució de present

GIMÉNEZ DUART expressa amb la seva claredat habitual la perillosa subversió de conceptes en què massa fiscalistes abrandats incorren quan redacten els heretaments cumulatius tot instituint hereu en relació béns determinats —potser els més valuosos que té l'heretant— amb reserva de disposar «de la resta de béns».

La vocació hereditària és, en principi, universal. La *institutio ex re certa* és una excepció que requereix que quedi molt clara la voluntat del causant d'associar-la a la institució d'hereu. I, com diu GIMÉNEZ DUART, es pot interpretar que no es tracta d'un heretament cumulatiu sinó d'una atribució particular amb transmissió de béns de present, que és el que són. Al darrere venen greus problemes de conversió i fiscals, que ha exposat a la perfecció i m'hi remeto malgrat ésser jo més procliu a mantenir el *favor testamenti*.

Pel que fa a si la reserva de l'heretant cumulatiu per disposar en actes a títol gratuït ha d'ésser expressa, coincideixo amb GIMÉNEZ DUART. Fixem-nos en què l'article 431-19.2 parla d'excloure béns de l'heretament sense distinció i és precisament quan la disposició és a títol lucratiu que l'article 431-22.1 parla de reservar per disposar en donació, codicil, memòria testamentària o un altre pacte successori. És a dir, hi ha dues situacions diferents. *Excloure* (aquest és el verb que empra el CCCat a l'article 431-19.2) de la donació de present uns béns determinats vol dir que els béns exclosos queden en el mateix règim que tindrien en un heretament simple, que en el fons és el suport de l'heretament cumulatiu, i és clar que l'heretant en l'heretament simple pot disposar a títol onerós. De fet, els béns o diners subrogats, seran per a l'hereu si no els ha consumit l'heretant. Per contra, «reservar (com diu l'article 431-22.1) per disposar-ne

lliurement en donació, codicil, memòria testamentaria o un altre pacte successori», s'ha de pactar expressament perquè, en no haver-hi diners o béns subrogats, es frustra, com diu GIMÉNEZ DUART, l'expectativa del successor. Pel que fa a la possibilitat de disposar instituint hereu en els béns reservats, afegiria que l'article 431-22.1 només parla de codicil, havent suprimit, precisament per aquesta raó, la referència al testament que feia l'antic Codi de successions. En codicil no es pot nomenar hereu.

Ara veurem la naturalesa dels heretaments purs amb donació de béns de present. Val a dir que la frontera entre l'heretament cumulatiu amb exclusió de béns determinats i l'heretament pur amb donació de determinats béns de present és difusa. És un tema gairebé quantitatiu, de proporció, molt difícil d'acotar. Qüestió de posologia subjecta a la interpretació per part dels Tribunals.

C. *Heretament pur amb donació de béns de present. Criteri fiscal de Bizkaia, Gipuzkoa i Àlava*

Encara que sigui més arriscat, en els heretaments simples amb donació de béns de present també penso que no hi ha dos negocis, l'heretament *mortis causa* i la donació *inter vivos*. Ni tan sols una causa mixta. Hi ha un negoci *mortis causa* amb alguns efectes que es produeixen des del mateix moment de la seva celebració. Aquestes donacions són successòries i no un acte *inter vivos* perquè compleixen el plausible criteri que marca la Hisenda basca.

I, quin és el criteri de la Hisenda basca? Prenem com a exemple l'article 5 de la Norma Foral 4/2015, de 25 de març, de Bizkaia: «...solamente tendrá carácter de título sucesorio el pacto sucesorio con eficacia de presente que suponga atribución de la titularidad de un bien singular en el supuesto en que esta 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». El pacte successori sobre un bé singular amb eficàcia de present, doncs, no és donació *inter vivos* si presenta aquesta vinculació amb la designació hereditària.

En la norma basca, si el bé singular objecte de transmissió de present és l'únic element integrant del patrimoni de l'instituent, també tindrà naturalesa successòria.

Tornem a la prova del nou. El criteri de la premoriència dona que si l'hereu premort té descendents, aquests ocupen el seu lloc (art. 431-24.1 i 2). Cal pensar que el mateix destí seguiran els béns donats de present. Però això no succeeix necessàriament. Si seguim el criteri de la revocació, podem veure que la revocació de l'heretament comportarà la de la transmissió de present d'acord amb l'article 431-16.1.

Tenim un indicador dubtós, la premoriència, i l'altre clar, la revocació. Segurament el criteri basc ha d'ésser el definitiu. Si l'atribució en pacte successori

«*forma parte de una disposición más amplia*», si hi ha vinculat un altre element de regulació del fenomen hereditari, estem davant d'un acte *mortis causa*. Si no «*forma parte de una disposición más amplia*» estaríem davant d'una donació sense caràcter successori. En el cas de l'heretament pur amb donació de béns de present, aquesta darrera va vinculada a una institució d'hereu contractual i, per tant, estem davant d'un acte de naturalesa successòria. I en el mateix sentit que apuntava en els heretaments cumulatiu, davant d'un sol acte, un heretament amb transmissió de part dels béns de present, i no dos, donació i heretament.

D. *L'atribució particular amb transmissió de béns de present i la donació inter vivos. Similitud i diferència amb l'apartació gallega i la definició balear*

Anem ara al pacte successori d'atribució particular. És encara més arriscat, però no impossible, defensar que el pacte successori d'atribució particular amb transmissió de béns de present no hagi d'ésser sempre equivalent a donació *inter vivos*, malgrat el que diu l'article 431-29.3. O, almenys, s'hi pot veure una llum en un altre sentit.

Seguint el criteri de la Hisenda basca, si es lliga amb altres elements d'una successió paccionada, es podria arribar a entendre que es tracta d'un acte *mortis causa*. A Catalunya és difícil que l'atribució particular amb transmissió de béns de present es consideri acte *mortis causa* atesa la literalitat de l'article 431-29.1, que la considera com a donació *inter vivos*, però és evident que pot ésser part d'una planificació successòria familiar. Per exemple, si hi ha un conjunt de pactes en aquest sentit.

També es pot pensar en l'acte *mortis causa* si l'atribució particular anticipa la llegítima. És el cas de la «definició» balear. O de l'«*apartación*» gallega.

En relació a les disposicions que anticipen la llegítima es detecten dos tractaments diferents. En la definició balear ja hem vist que d'acord amb l'article 57 del Text refós l'ISD té clara naturalesa successòria. El mateix passa amb l'*apartación* gallega. En relació a l'*apartación*, la Sentència TS de 9 de febrer de 2016 diu: «...*aún siendo un negocio jurídico "sui generis"*, se trata de un pacto sucesorio, y por tanto, que aún cuando la entrega de bienes tiene lugar en vida del causante, esa entrega o transmisión se hace "por causa de muerte... estamos ante un pacto sucesorio de realización anticipada o inmediata"». La sentència anul·la la liquidació de l'IRPF pel guany patrimonial en renda.

Ara bé, si anem a l'article 5 de la Norma Foral de Bizkaia diu: «... *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 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. En otro caso tendrá el carácter de negocio jurídico gratuito inter vivos*». És a dir, la renúncia a la llegítima basca a canvi de béns o drets es considera donació.

Però cal aclarir que és una llegítima col·lectiva entre el grup de fills i descendents. El renunciant rep uns béns sense contrapartida d'un dret successori de contingut patrimonial. Per això es considera donació *inter vivos* llevat que vagi associat a una disposició *mortis causa* vinculada amb *la designación hereditaria*.

Aplicades aquestes idees al dret successori català, es podria arribar a entendre que les atribucions particulars amb transmissió de béns de present tenen naturalesa successòria sempre que es facin a favor del mateix hereu, es reguli la successió respecte de l'hereu i altres afavorits, o es continguin disposicions a favor de persones que poden ostentar un dret successori de contingut patrimonial vinculat amb la designació hereditària, com és la llegítima que s'anticipa d'acord amb l'article 451-26.2.c) «... són vàlids:... c) El pacte entre ascendents i descendents estipulat en pacte successori o en donació pel qual el descendent que rep del seu ascendent béns o diners en pagament de llegítima futura renuncia al possible suplement.» (Si bé és rescindible per lesió en més de la meitat del seu valor).

Amb això podem dir que, malgrat es digui en l'article 431-29.3 CCCat que els pactes successoris d'atribució particular on hi ha transmissió de present de béns es consideren donació, els citats anteriorment tenen naturalesa successòria.

I, de manera una mica més agosarada, es pot arribar a entendre que un conjunt de pactes d'atribució particular amb entrega de present poden formar part d'una planificació successòria i tenen per aquest motiu naturalesa *mortis causa*, seguint el criteri fiscal bàsic. De tota manera, aquí ens traeix la literalitat de l'article 431-29.3 CCCat.

A propòsit de la «definició» balear, diu SANTOS CROWE, citat per GIMÉNEZ DUART, que l'Administració Tributària (CV 1788/20, 1790/20 i 1792/20) ha elevat a requisit la mort física del disponent, sense la qual estariem davant d'una donació *inter vivos*. En la consulta es parla d'una naturalesa híbrida de la «definició». De tota manera, les consultes citades no es mouen realment dins la determinació de la naturalesa de la «definició», que és clara, sinó en el terreny de la interpretació de qui són els beneficiaris de la reducció fiscal puntual com a empresa familiar de l'article 20.2.c) LISD. Aquestes consultes no han de distorsionar el plantejament general sobre la naturalesa *mortis causa* de la «definició», l'«*apartación*» o, en el seu cas, el pacte successori amb renúncia de llegítima futura dins els límits del CCCat.

E. *Atribució particular amb transmissió de béns diferida a la mort del causant*

Potser és el supòsit que planteja menys problemes. L'Administració Tributària li reconeix naturalesa *mortis causa* sense massa discussió.

ALTRES CONSEQÜÈNCIES FISCALS: ACUMULACIÓ O ADDICIÓ DE VALORS

Els avantatges fiscals dels pactes successoris estan, com ja ha apuntat GIMÉNEZ DUART, en què permeten anticipar una part de la successió —que és gairebé

la totalitat en els heretaments cumulatius— i així fixar data, actualitzar valors sense generar la «plusvàlua del mort» i evitar l'acumulació d'allò transmès a la futura herència rebaixant la progressivitat del tipus fiscal.

Anem a veure dos supòsits que han tractat les consultes tributàries i que es troben en zona intermèdia en matèria d'acumulació: els pactes de millora gallegos i l'heretament cumulatiu català i els posarem també en relació a l'acumulació a l'herència dels pactes catalans d'atribució particular amb transmissió de béns de present.

La CV1206-14 de la DGT tracta d'un pacte galleg de millora en que coincideixen els inicials millorant i millorat amb els definitius causant de la successió i successor hereditari. En el pacte de millora galleg cal preguntar-se si la millora no forma part d'un tot, que és la llegítima global de l'herència i el seu pagament. Si un hereu percep anticipadament el que li correspon per llegítima, la disposició forma part del bloc de la successió i hauria de ser acumulada a l'herència. Però el que ve a dir la Dirección General de Tributos és que hi ha dos actes o fets imposables: el pacte de millora i l'herència. Ara bé, els pactes de millora no són acumulables entre ells ni a l'herència perquè són actes *mortis causa* i en la LISD només són acumulables les donacions *inter vivos* entre elles o amb l'herència. No es preveu l'acumulació dels actes *mortis causa*. A la mateixa conclusió arriba la CV 2387/18.

Que la norma fiscal no prevegi l'acumulació d'actes *mortis causa* es pot deure perfectament a que en el Codi Civil espanyol no es poden donar, atès que no hi ha pactes successoris que anticipin efectes *mortis causa*.

En l'heretament cumulatiu català, l'Agència catalana, consulta 286/2019, també parla d'heretament i pacte cumulatiu com si hi hagués dos negocis diferents. Encara que tampoc els acumula per la mateixa raó, perquè la transmissió de present no és acte *inter vivos* sino que té naturalesa successòria. Aquesta Consulta invoca l'anterior de la DGT. Tal com ja he dit abans, no hi ha dos negocis juxtaposats, un de donació i un d'institució contractual d'hereu. La donació és només un efecte successori anticipat a la mort en la terminologia de la CV 2387/18, en el cas d'una apartació gallega i citant la sentència TS de 9 de febrer de 2016.

Si es parteix del que disposa l'article 13 de la Llei General Tributària, és a dir, si la fiscalitat ha de sorgir de la qualificació conforme a la naturalesa civil, en l'heretament cumulatiu català el tractament fiscal que considero adient quedaria com segueix:

a) la data i la valoració dels béns compresos en la transmissió de present serien els del moment d'aquesta, no es pot considerar altre moment que el del canvi de titularitat;

b) no hi hauria guany patrimonial en renda perquè es tracta d'acte *mortis causa* i no hi ha plus-vàlua del mort, malgrat sigui el que es diu «mort civil» o «eutànasia fiscal»;

c) les quantitats donades formarien part de l'herència i caldria corregir la base el dia en que es produís la mort de l'heretant. Avui no hi ha norma fiscal que contempli aquesta darrera operació, però no sembla impossible, almenys dins un període més o menys dilatat. Com ja s'ha dit, en la norma tributària només s'acumulen les donacions *inter vivos*.

La idea que sembla acaronar l'Administració tributària en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (B.O.E. de 22.10.2020) de no permetre actualitzacions de valors dels béns tramesos de present en els heretaments cumulatiu fins la data de la mort del causant resulta poc ortodoxa. L'expressió «subrogar» a l'hereu en una data i un valor que no són els de la seva pròpia adquisició sinó del disponent, grinyola. A banda de que fa pagar en seu de renda de l'hereu un guany que es produeix en seu de renda de l'heretant. Aquest trasllat de renda imputada d'un ciutadà a un altre que es produeix com efecte col·lateral em sembla inconstitucional.

En l'altre cas, els pactes d'atribució particular amb transmissió de béns de present catalans recordem que l'article 431-29.3 diu que es consideren donació. Això porta, lamentablement, al tractament fiscal de les donacions *inter vivos* sens perjudici del que apuntava quan formen part d'una planificació successòria més àmplia en la línia que es regula al País Basc.

Resumint. El Projecte de Llei barreja i acumula sense cap mirament donacions *inter vivos* amb transmissions de present dins d'un pacte successori (art. 30, Llei de l'Impost de Successions i Donacions). I fa pagar en renda de l'afavorit els guanys que es produeixen en la renda del disponent, efecte que, repeteixo, em sembla inconstitucional (art. 36, Llei de l'Impost sobre la Renda). Atenent-nos a una correcta qualificació civil, no s'haurien d'acumular donacions *inter vivos* amb pactes successoris amb efectes anticipats, en terminologia de la sentència del TS de 9 de febrer de 2016. I tampoc fer pagar a l'afavorit el guany patrimonial en renda que correspondria al disponent. Tal com diu aquesta sentència: «...no estamos ante dos negocios uno inter vivos y otro mortis causa, sino ante un solo negocio en el que existe una sola voluntad y finalidad común, sin que sea procedente descomponer su contenido económico para, desvirtuando su naturaleza jurídica y funcionalidad, otorgarle un tratamiento tributario...» En canvi, seria completament adequat addicionar en el moment de la mort del disponent el valor de les disposicions *mortis causa* amb efectes anticipats a l'herència, cosa que en cap moment fa el Projecte.

UNA ESPECIAL REFERÈNCIA A LA DISPOSICIÓ DELS BÉNS OBJECTE D'ATRIBUCIÓ PARTICULAR I LA SEVA PUBLICITAT

A la conclusió 4a i nota 31 sembla donar-se per fet que en les atribucions particulars el disponent perd les facultats de disposició dels béns atribuïts tant

inter vivos com *mortis causa*. No ho discutiria tractant-se d'atribucions particulars amb donació de béns de present. Ara bé, quan es tracta d'atribucions particulars sense transmissió de béns de present, topem amb l'article 431-30.2 que diu: «*Si el bé atribuït es perd o deteriora per causa imputable al causat o aquest l'aliena o el grava contravenint al que estableix l'apartat 1 (només pot disposar amb consentiment de l'afavorit), l'afavorit en pot exigir a l'hereu el valor...*»

Això va fer pensar a PUIG FERRIOL i ROCA TRÍAS (*Institucions...*, V. III, p. 500), que la vulneració de les facultats dispositives no origina la possibilitat d'impugnar l'acte en vida del disponent perquè només es preveu l'exercici d'acions davant l'hereu en reclamació del seu valor. Podria dir-se que la solució adoptada pel legislador no constitueix una veritable prohibició de disposar sinó una mesura conservativa del valor pel «legatari contractual» i, en aquest cas, la bona o mala fe de l'adquirent seria indiferent perquè el disponent fa ús d'una previsió legal.

És més, si comparem el text actual amb el del Projecte de llei, veiem que aquest darrer exigia la mala fe del disponent. Deia l'article 431-26. 2: «*Si el causant ha alienat o gravat el bé objecte de l'atribució de forma intencionada en perjudici de l'afavorit...*» És a dir, es despenia la prohibició de disposar en exigir-se la mala fe del disponent.

Per la seva banda, Susana NAVAS (*Comentari del Llibre quart...*, p. 1186), entén que hi ha un paral·lel entre l'atribució particular i els llegats, que poden ésser d'eficàcia obligatòria i d'eficàcia real. Els pactes sense transmissió de béns de present estarien entre els primers i si hi ha transmissió de béns comportarien eficàcia real. En la mesura que els primers només generarien un dret de crèdit ni tan sols serien inscripcions en el Registre de la Propietat.

D'altra banda, pels immobles objecte d'atribució particular la literalitat de l'article 431-8.2 només preveu la nota marginal, que no està dotada dels efectes de fe pública de l'article 34 LH (òbviament, encara que no ho digui la llei, si hi ha transmissió del bé immoble de present sí que procedeix practicar l'assentament d'inscripció).

Sense espai per aprofundir més sobre aquest punt, un consell pràctic: en els pactes successoris d'atribució particular sempre tinc cura d'acompanyar-hi una prohibició de disposar dels béns atribuïts per després de la mort del causant que és inscripció d'acord amb l'article 26 LH. Si la prohibició de disposar no queda clara a la llei, almenys queda establerta pel pacte successori.

PUBLICITAT DEL PROTOCOL FAMILIAR

GIMÉNEZ DUART considera l'acció combinada del pacte successori amb els protocols familiars que, com insinua, moltes vegades són més una declaració d'intencions que un text jurídic coercible. No es mostra massa d'acord GIMÉNEZ DUART amb què, atès que no es fan constar en el Registre Mercantil, els proto-

cols familiars (normalment vinculats als pactes successoris) es puguin considerar prestacions accessòries l'incompliment de les quals sigui causa de separació del soci incomplidor. A mi em sembla opinable.

La Resolució de la Direcció General dels Registres i del Notariat de 26 de juny de 2018 dona carta de naturalesa a la protecció del protocol familiar mitjançant el mecanisme de les prestacions accessòries associades a les accions o participacions socials a l'empara dels articles 29 i 86 de la Llei de societats de capital, de la Disposició final segona, número 3 de la Llei 7/2003 i dels articles 4, 5 i 6 del Reial decret 171/2007. Ara bé, estableix com a requisits que es fixin clarament els trets bàsics de les obligacions concretes i que el seu contingut sigui determinat i/o determinable sense necessitat d'un nou pacte. La redacció dels supòsits i les conseqüències ha d'ésser especialment curós, sense deixar caps per lligar. Fet així, el soci que no compleixi la prestació accessòria pot ésser sancionat amb l'exclusió.

De tota manera, roman el dubte de l'abast de les diferents formes de publicitat dels protocols familiars que preveu el Reial decret 171/2007, de 9 de febrer. Són: a) el lloc corporatiu o la web de la societat; b) la mera constància de l'existència del protocol familiar en el Registre Mercantil; c) el dipòsit del protocol familiar; d) els acords socials inscripibles en execució del protocol. Dins aquests darrers s'inclourien les prestacions accessòries.

La qüestió és si el tercer adquirent d'accions o participacions socials queda afectat pels pactes successoris relacionats en els protocols familiars encara que no estiguin sota la publicitat material (si és que la dona el Registre Mercantil) derivada de la inscripció dels acords socials inscripibles. Dit d'una altra manera, si un tercer que compra una participació social queda subjecte a un protocol familiar del qual només s'ha deixat constància de la seva existència en el full obert a la societat d'acord amb l'article 5 del Reial decret 171/2007. GIMÉNEZ DUART s'hi mostra contrari. Es pot veure des d'un altre punt de vista. Es fa difícil pensar que si un tercer adquireix accions o participacions d'una societat que publica l'existència d'un protocol familiar pot ignorar-lo absolutament sense quedar obligat per aquest. Amb un mínim de diligència n'ha d'esbrinar el contingut, malgrat sigui a través del mateix venedor. Per això la norma exigeix una ressenya identificativa del protocol, que sigui accessible i que no hi hagi cap protocol familiar anterior o posterior que el modifiqui o substitueixi. Entenc, doncs, que el tercer que adquireix coneixent l'existència del protocol queda obligat pel seu contingut, que si no l'ha volgut conèixer és perquè no ha emprat la diligència pròpia del cas. I pot ésser que el seu incompliment estigui sancionat com a causa d'exclusió a través d'una prestació accessòria o d'altres garanties entre les quals també hi podria haver la penyora de les pròpies accions o participacions socials.

Ara bé, coincideixo amb GIMÉNEZ DUART que això no succeeix en la majoria de protocols familiars on s'hi troben més disposicions amb força moral o amb força contractual simple —com les bateja PÉREZ NAVARO— que amb força davant de tercers.

També comparteixo amb GIMÉNEZ DUART la seva posició en relació a capacitat i forma dels pactes successoris.

Pel que fa a l'exigència de capacitat d'obrar plena s'ha plantejat la qüestió de la conformitat de la norma amb la Convenció de Nova York de l'any 2016. És obvi que la Convenció parteix del principi que qui pateix una disminució ha de poder fer el mateix que la persona capaç sempre que concorrin els mitjans de suport adients. En aquest sentit es qüestiona si el Conveni és directament aplicable o requereix l'adaptació del dret intern. Ara bé: a) la Convenció està mancada de la regulació de detall necessària per ésser dret directament aplicable; b) el dret intern adapta les línies generals de la Convenció de Nova York a les institucions jurídiques concretes del país. La conseqüència ha de ser que mentre no es produeixi l'adaptació s'ha d'entendre plenament aplicable la limitació del CCCat.

Pel que fa a l'atorgament per poder, les disposicions de caràcter successori són de caràcter personalíssim i la seva forma és constitutiva. El poder testatori està proscriu llevat que s'hi arribi per una institució especialment prevista per la llei, que en regula el desenvolupament i el procediment. És el cas del nomenament d'hereu per fiduciari, el poder testatori, l'hereu de confiança, les substitucions pupilar i exemplar, el fideïcomís d'elecció, etc. El fet que el CCCat a l'article 431-4 només admeti la representació legal per atorgar un pacte successori quan es tracta d'un afavorit que no assumeix cap càrrega, i a l'article 431-7 limiti la representació voluntària als no causants de la successió tot exigint que es tracti d'un mer *nuntius*, és suficientment il·lustratiu de què el poder com a tal, en què el representant forma la voluntat del representat, no està previst en matèria de pactes successoris.

Valgui pels dos apartats anteriors la Sentència TS 146/2018 de 15 de març, que ja té en compte la Convenció de Nova York: «3ª) *Atendiendo a su diferente naturaleza y caracteres, la disposición de bienes mortis causa no puede equipararse a la disposición de bienes por actos de disposición inter vivos y existe una regulación específica para el otorgamiento de testamento para las personas con discapacidad mental o intelectual. 4ª) Partiendo de que el testamento es un acto personalísimo (art. 670 CC), ni el tutor como representante legal puede otorgar testamento en lugar de la persona con la capacidad modificada judicialmente, ni el curador puede completar su capacidad cuando sea ella quien otorgue el testamento.*

Diu molt bé GIMÉNEZ DUART que tampoc es poden admetre els atorgaments successius per adhesió o el mandat verbal a ratificar amb posterioritat perquè el disponent necessàriament ha d'ésser l'amo del moment en què s'entén feta la disposició i aquest moment ha d'ésser cert i no dependre d'un tercer.

I vull reforçar la seva idea. Un pacte successori amb trenta atorgants és una imprudència. En un futur les trenta vides tindran girs totalment diferents i imprevisibles. No se'ls pot lligar amb el mateix pacte.

RESUM

Recalco les idees que comparteixo amb el meu company notari:

Compte a prioritzar les qüestions fiscals sobre les successòries. El tractament fiscal canvia sovint però el pacte roman. I quan es vulgui canviar potser ja no es pugui modificar només pel fet que un sol dels atorgants s'hi oposi.

Compte a unir massa persones en un sol pacte. Les seves vides futures poden evolucionar per vies molt diverses.

Compte a deixar els pactes massa oberts. Convé causalitzar-los així com regular les causes i el mecanisme de la possible revocació i/o del compliment.

Compte a no oblidar d'establir prohibicions de disposar en les atribucions particulars sense entrega de béns de present.

I ara només em queda cloure aquestes paraules manifestant la meva satisfacció per la incorporació a l'Acadèmia d'un jurista del nivell, com ha quedat ben palès, de Tomás GIMÉNEZ DUART.