

Adolfo Catalayud Sierra
Notario de Zaragoza

(Parte final de un trabajo pendiente de publicar en RDCA)

El obstáculo tributario

Por último, voy a hacer una referencia al mal trato que, en ocasiones, las instituciones del Derecho aragonés reciben del propio Gobierno de Aragón a través de su tratamiento tributario.

Quiero empezar diciendo que no soy de los que piensan que cuantos menos impuestos mejor y que soy un convencido de la necesidad de un sistema tributario robusto que permita sostener el estado social y de bienestar y cumplir funciones redistributivas.

Pero no es razonable que algunas instituciones de nuestro Derecho se vean abocadas a su desaparición por inaplicación por un tratamiento tributario discriminatorio y carente de sentido. Y, desgraciadamente, esto es lo que está sucediendo con los pactos sucesorios para después de los días, que constituyen una de las instituciones seminales del Derecho de Aragón, de las primeras, si no la primera, que toma cuerpo y marca la impronta de todo el desarrollo posterior que ha llegado hasta nuestros días, hasta el punto de que no se entendería el Derecho aragonés sin los pactos sucesorios. No podría comprenderse la forma en que se ha producido el desarrollo social y económico en Aragón sin los pactos sucesorios, que históricamente contribuyeron a garantizar la supervivencia de las personas a través de la casa familiar en tierras muy pobres.

Estos pactos siguen constituyendo una institución muy útil para resolver algunas situaciones complejas que plantea la vida familiar y también la empresarial. En efecto, hoy en día siguen mostrándose eficaces para dar solución a la sucesión por causa de muerte en familias con problemas difíciles, ya que facilitan el encuentro de un equilibrio entre los interesados y evitan tener que replantear años después problemas que no han quedado definitivamente resueltos. Situaciones de crisis matrimonial a veces encuentran solución a través de pactos sucesorios de los cónyuges en favor de los hijos comunes. También en el ámbito empresarial muestran gran utilidad, ya que pueden servir para asegurar la posición de quien se dedica a la empresa familiar abandonando otras posibles vías de desarrollo personal y profesional; supuesto importante es, en este sentido y en la propiedad agraria, el de la explotación familiar o los llamados lotes en los que tanta especificidad concurre. Por supuesto, esta relación de supuestos en que los pactos sucesorios siguen mostrando su enorme utilidad no es exhaustiva.

El mal trato al que me refiero consiste en considerar que estos pactos están sujetos al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

Téngase en cuenta que, en estos pactos, como sucede en la sucesión testamentaria, al fallecer el instituyente, los instituidos tributarán por el Impuesto de Sucesiones. Pues bien, el criterio que sostiene la Administración tributaria aragonesa es que, con independencia de ello, al celebrarse el pacto debe tributarse por otro Impuesto, el de Actos Jurídicos Documentados.

Esta actitud ha conseguido acabar casi completamente con este tipo de pactos, de modo que puede hablarse, sin exagerar, de una "derogación" tributaria de una institución secular del Derecho Foral aragonés.

Porque, además, hasta hace no mucho tiempo era tema completamente pacífico que los pactos sucesorios no estaban sujetos a dicho tributo. De hecho, en otros territorios muy próximos a Aragón existen pactos sucesorios de características muy similares en cuanto a su régimen jurídico a los que regula el Código del Derecho Foral de Aragón y en ellos las autoridades tributarias autonómicas no han pretendido someterlos a este tributo. Es el caso de Cataluña y Navarra.

El Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, en sí mismo, ya constituye un tributo de justificación más que discutible, puesto que penaliza la utilización de dos importantes instrumentos que el Estado ha provisto para dar seguridad jurídica a los ciudadanos en sus relaciones privadas, el documento público y el Registro de la Propiedad.

Además, su hecho imponible presenta una indefinición y una ambigüedad que permite, en ocasiones, que las Administraciones tributarias hagan interpretaciones extensivas carentes de justificación. Y esto es, precisamente, lo que sucede aquí.

En concreto, uno de los requisitos de este tributo es que el acto que se sujeta al mismo tenga objeto consistente en cantidad o cosa valuable. Pero los pactos sucesorios para después de los días no se puede decir que tenga por objeto cosa valuable, en la medida en que ni transmiten la propiedad de los bienes, ni generan ningún derecho para el instituido (artículo 392 CDFA), sino sólo una expectativa de llegar a heredar, más segura que la que tiene el instituido en un testamento, pero en absoluto definitiva, puesto que el pacto puede modificarse por acuerdo entre las partes e, incluso, en los casos excepcionales en que esto es posible, por decisión unilateral del instituyente. No producen ninguna consecuencia de naturaleza patrimonial.

Buena prueba de la falta de efectos patrimoniales del pacto es que los bienes objeto de la institución responden de las deudas contraídas por el instituyente (artículo 394 CDFA). Ningún derecho tiene el instituido sobre los bienes objeto del pacto y, por ello, sus acreedores nada pueden hacer sobre dichos bienes.

No cambia estas afirmaciones que el artículo 393 CDFA le imponga al instituyente el consentimiento del instituido para la disposición a título gratuito de los bienes objeto de la institución, lo que no es sino una consecuencia lógica de la irrevocabilidad asociada a los pactos sucesorios. Ni siquiera que, mediante pacto, puedan limitarse las facultades para disponer de los bienes a título oneroso, que no es sino una manera de reforzar la eficacia del pacto. Estas limitaciones a las facultades dispositivas del instituyente forman parte de la naturaleza misma de la institución y se derivan directamente de la ley.

Debe llamarse la atención acerca del absurdo que conlleva la sujeción de los pactos sucesorios para después de los días al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados. En efecto, normalmente, cuando se defiende esta sujeción se está pensando en un pacto sucesorio a título singular y sobre alguno o algunos bienes concretos que se recogen en el mismo pacto y se considera que la materia valuable son esos bienes. Pero es que el pacto sucesorio también puede hacerse a título universal, de hecho, es frecuente que lo sea, en cuyo caso el documento no recoge bienes concretos: se aplicará a los que tenga el instituyente en el momento de su fallecimiento. Pues bien, considerar sujeto este pacto al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados supondría: primero, tener que liquidar el tributo por los bienes inscribibles que tenga el instituyente en ese momento; y, segundo, tener que volver a liquidarlo cada vez que adquiera un nuevo bien, puesto que, según este planteamiento, todos los bienes objeto del pacto formarían la base imponible del Impuesto y el pacto sucesorio extiende, en esos casos, su eficacia, no sólo a los bienes de que se sea titular en el momento del otorgamiento, sino también a los que se adquieran con posterioridad.

Con el sinsentido añadido de que esos bienes sobre los que se tribute puede suceder que, al final, no formen parte de la sucesión, es decir, queden fuera del pacto sucesorio, por su enajenación o, incluso, que el pacto entero quede sin efecto.

No puede, por todo lo dicho, aceptarse que se cumpla este requisito del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en los pactos sucesorios para después de los días, por lo que debería corregirse esta práctica liquidatoria del Gobierno de Aragón.