



Universitat
de les Illes Balears

TRABAJO DE FIN DE GRADO

ANÁLISIS CIVIL Y TRIBUTARIO DE LA DONACIÓN CON DEFINICIÓN BALEAR

Antonio Morey Palou

Grado de Derecho y ADE

Facultad de Derecho

Año Académico 2022-23

ANÁLISIS CIVIL Y TRIBUTARIO DE LA DONACIÓN CON DEFINICIÓN BALEAR

Antonio Morey Palou

Trabajo de Fin de Grado

Facultad de Derecho

Universidad de las Illes Balears

Año Académico 2022-23

Palabras clave del trabajo:

Definición, pacto sucesorio, vecindad civil, extranjeros y tributación

Nombre Tutor/Tutora del Trabajo Dr. Pedro A. Munar Bernat

Nombre Tutor/Tutora (si procede) Dr. Vicente Alberto Barros Bonnín

Se autoriza la Universidad a incluir este trabajo en el Repositorio Institucional para su consulta en acceso abierto y difusión en línea, con fines exclusivamente académicos y de investigación

Autor		Tutor	
Sí	No	Sí	No
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Resumen

El presente estudio pretende analizar la institución de la definición blear desde dos ópticas distintas. La primera, de carácter civil, en la que se analiza el concepto de la figura y su regulación en la reciente legislación, tratando concretamente su estructura negocial, los sujetos que intervienen en ella, su capacidad y, finalmente, el supuesto en el que medie un elemento subjetivo de extranjería. En cuanto a la segunda óptica, de carácter tributario, se centra en analizar la fiscalidad de la figura y como esta ha evolucionado en los últimos años a raíz tanto de pronunciamientos jurisprudenciales como legislativos, haciendo también especial referencia al gran atractivo fiscal que tal figura supone, finalizando con una serie de liquidaciones para ejemplificar lo explicado.

Índice

1	<i>Introducción</i>	5
2	<i>Análisis jurídico</i>	5
2.1	Antecedentes históricos y evolución en su uso	5
2.2	La donación con definición balear y su regulación en la nueva Ley 8/2022	6
2.2.1	Concepto y estructura negocial	6
2.2.2	Sujetos y capacidad	8
2.2.3	Modalidades	16
3	<i>Análisis tributario</i>	21
3.1	Análisis comparativo tributario de la sucesión mortis causa versus sucesión por definición	25
3.2	Evolución histórica de la tributación de la donación con definición balear	28
3.2.1	Liquidación antes del 9 de febrero de 2016	28
3.2.2	Liquidación entre el 9 de febrero de 2016 y el 10 de julio de 2021	30
3.2.3	Liquidación después del 10 de julio de 2021	31
4	<i>Conclusiones</i>	33
5	<i>Bibliografía</i>	34

1 Introducción

La figura de la definición balear, como pacto sucesorio característico del Derecho civil propio de las Illes Balears, ha tenido una larga tradición histórica en nuestras islas. Sin embargo, su regulación normativa ha sido siempre muy escasa, poco clara y escueta, impidiendo esto la proliferación de su uso en la práctica jurídica. Ha sido durante estos últimos años (concretamente a partir de 2016 con pronunciamientos jurisprudenciales del TS y en 2022, con la entrada en vigor de la nueva Ley 8/2022, de 11 de noviembre, de sucesión voluntaria paccionada o contractual de las Illes Balears) en los que dicha figura ha ganado gran protagonismo entre los mallorquines y menorquines (y también extranjeros residentes en nuestras islas como ya veremos en este mismo trabajo). Dicho protagonismo viene dado también en gran parte, por el gran atractivo fiscal que tal figura supone no tan sólo para el definido, sino también para el definidor o donante desde 2016 a raíz de pronunciamientos jurisprudenciales, pese a que en los últimos años, este gran atractivo haya sido limitado seriamente a raíz de pronunciamientos legislativos.

2 Análisis jurídico

2.1 Antecedentes históricos y evolución en su uso

El primer antecedente se remonta a la parábola del hijo pródigo de San Lucas, donde el hijo pide al padre que le pague la herencia en vida y este acepta. Una vez dilapidado todo, regresa de nuevo con su padre aceptando que no tiene derecho alguno y sólo por caridad de este le recibe en casa. Además, el padre le dice al otro hijo que permaneció en casa “todos mis bienes son tuyos”. CLAR ve aquí claramente el primer antecedente documentado de una donación con definición (Clar Garau, 2005).

Debemos hacer una puntualización a cerca de su origen, ya que ¿cómo es posible que el Derecho mallorquín, basado en el romano justiniano, caracterizado por prohibir los pactos sucesorios, cuente con esta clase de institución? Estudiosos en la materia han buscado su origen en el Derecho prerrománico, de origen visigodo (Ferrer Pons, 2000).

Posteriormente, ya en el año 1274, fue Jaime I quien creó tal figura aplicable tan sólo en el momento en el que la hija recibía la dote y posteriormente, renunciaba a cualquier derecho hereditario.

Más tarde, se extiende a los hijos destinados al estado religioso, con la finalidad de conseguir mantener el patrimonio familiar en una sola mano, evitando así la disgregación de este, amenazado por el sistema legitimario que el Derecho romano establecía (Ferrer Vanrell, 1992).

En cuanto a la evolución en su uso, la donación con definición ha experimentado en los últimos años un incremento exponencial debido a varios motivos, entre los que podemos destacar: 1) la modificación de su atractivo fiscal a raíz de diversos pronunciamientos, tanto jurisprudenciales como legislativos; 2) el aumento de la esperanza de vida ha generado más aún el interés de los ascendientes de ordenar la totalidad, o parte de su patrimonio por medio de negocios inter vivos, para así, hacer partícipes a sus descendientes de una solidaridad intergeneracional, la cual presta gran relación con la función social de la herencia establecida en el artículo 33 de la Constitución; 3) y finalmente, tal y como explica la citada Ley 8/2022 en su Exposición de motivos, apartado 1 “La ordenación de la sucesión en vida, puede evitar litigios familiares en el momento de la apertura de la sucesión” (Consejo Asesor de Derecho Civil de las Illes Balears, 2022).

2.2 La donación con definición balear y su regulación en la nueva Ley 8/2022

2.2.1 Concepto y estructura negocial

La donación con definición puede ser **definida** en base al artículo 38 de la Ley 8/2022 como aquel pacto sucesorio por el cual, un descendiente legitimario renuncia a sus derechos legitimarios o al conjunto de sus derechos sucesorios (por más de legítima) respecto de la herencia de sus ascendientes, en contraprestación de una donación, atribución o compensación, que reciban o hayan recibido con anterioridad, del ascendiente definidor, o de su heredero contractual o de otro ascendiente. La contraprestación deberá tener carácter patrimonial y nunca podrá ser posterior al pacto de definición.

Podemos aproximarnos al concepto de este pacto sucesorio con el punto de vista de distintos autores. CASTÁN la consideraba un pacto de no suceder. PASCUAL Y GONZÁLEZ se refiere a la definición como aquel contrato por el cual, el hijo acepta una donación por parte de sus padres, en concepto de pago anticipado de lo que pudiera corresponderle en un futuro por legítima o demás derechos hereditarios. Finalmente, MIGUEL COLL asemeja la definición con un pacto sucesorio abdicativo (Ferrer Pons, 2000).

Parte de la doctrina prefiere denominar a este pacto sucesorio como *diffinitio*, por ser más adecuado a la idea del final del derecho legitimario (Munar Bernat, 2021).

En cuanto a la **estructura negocial** de este pacto sucesorio, podemos afirmar que se divide en dos elementos claramente diferenciados en atención al artículo 38 de la citada nueva ley: el presupuesto del negocio, por una parte, y el supuesto de hecho o concretamente, la “*diffinitio*”, por otra.

El hecho de que este pacto sucesorio esté dividido en dos elementos claramente diferenciados es consecuencia de la nota de bilateralidad por el que es caracterizado. Sin embargo, dicha bilateralidad no fue aceptada pacíficamente en la Comisión codificadora que se encargó de preparar la reforma de 1990, ya que varios de sus miembros consideraban que el elemento decisivo era la renuncia del definido. Sin embargo, la jurisprudencia ha acabado dando la razón a aquellos que abogaron por su carácter sinalagmático.

Por lo que se refiere al **presupuesto negocial**, este está integrado por la donación, atribución o compensación, tal como establece el artículo 38 de la Ley 8/2022 (y de la misma forma con lo que lo hacía la CDCIB), con contenido patrimonial y carácter lucrativo que el definidor otorga en beneficio del definido. Dicho carácter lucrativo se debe a que el definidor sufre un empobrecimiento desde la óptica económica, dándose a su vez, un enriquecimiento económico en beneficio del definido. Sin embargo, tal y como menciona la Memoria interna explicativa del proyecto de la Ley 8/2022, se trata de un empobrecimiento “debido u obligado” ya que este deriva de la obligación paterno-filial, establecida en los artículos 41 y 42 CDCIB.

Finalmente, señalar que la cuantía de la atribución no tiene un mínimo establecido. Sin embargo, el máximo lo encuentra en la inoficiosidad con relación a las legítimas que en su día deban satisfacerse a los demás legitimarios no definidos, tal y como establece el artículo 42.2 CDCIB (Comisión de Cultutra del Ilustre Colegio Notarial de las Islas Baleares, 2022).

Por último, por lo que respecta al **supuesto de hecho** este se puede definir como aquel contrato unilateral de carácter oneroso por el cual, el definido, a cambio de la donación, atribución o compensación, renuncia a sus derechos legitimarios o derechos sucesorios futuros por entender que estos han sido satisfechos con dicha transmisión patrimonial de forma anticipada. Tal como afirma MUNAR BERNAT, se trata de una renuncia preventiva, ya que lo que el definido está haciendo, no es rechazar unos derechos que eventualmente nazcan con la muerte del ascendiente, sino que está declarando que su futuro derecho ha sido compensado anticipadamente. Finalmente, debemos destacar también la nota de aleatoriedad que rige la *diffinitio*, ya que mediante este pacto, el definido puede estar renunciando a más o a menos de lo que realmente le correspondería eventualmente en concepto de legítima o derechos sucesorios en el momento de la muerte del ascendiente definidor (Consejo Asesor de Derecho Civil de las Illes Balears, 2022).

2.2.2 Sujetos y capacidad

En este apartado, se analizará por una parte cuales son los sujetos que median en la donación con definición y por otra la capacidad con la que deben contar para poder contratar válidamente. Finalmente, trataremos la problemática que surge al mediar un elemento subjetivo de extranjería.

Por una parte, en cuanto a los **sujetos**, tenemos dos figuras fundamentales, el ascendiente que efectúa la donación, y el descendiente legitimario que renuncia, bien a la legítima, bien a sus derechos hereditarios.

En cuanto al **ascendiente definidor**¹, al igual que como ocurría con la antigua regulación en la CDCIB, debe tener vecindad civil mallorquina o menorquina (pese a que la mención específica de dicho requisito haya desaparecido de la redacción del nuevo artículo 38 de la Ley 8/2022) de acuerdo con lo establecido en el título preliminar del CC.²

Por lo que respecta al **descendiente legitimario definido**, su vecindad civil o nacionalidad es completamente irrelevante ya que tan sólo se tiene en cuenta la ley del ascendiente para determinar la ley aplicable a la sucesión. Sin embargo, si es requisito indispensable que se trate de un descendiente legitimario respecto del ascendiente definidor tal como exige el mencionado artículo 38.

Respecto a esta materia, lo más llamativo es que la nueva regulación de la Ley 8/2022 permite que el descendiente reciba la donación de un ascendiente distinto del definidor o de un donatario universal. Dicha novedad puede ser ejemplificada de la siguiente manera: un abuelo realiza una donación a su nieto y este renuncia por medio de la definición a sus derechos legitimarios de la herencia no de su abuelo, sino de su padre, el cual no ha llevado a cabo disposición patrimonial propia alguna (Comisión de Cultutra del Ilustre Colegio Notarial de las Islas Baleares, 2022).

Lo mismo puede ocurrir con la definición por más de legítima. Imaginemos que un hijo y su padre otorgan pacto de definición de legítima respecto de la herencia del padre. Posteriormente, el abuelo del hijo puede hacer una donación a su nieto para que este renuncie al resto de derechos sucesorios respecto de la herencia de su padre.

Tales posibilidades ya generaron en su momento innumerables tesis doctrinales, en las que por ejemplo, PASCUAL Y GONZÁLEZ, mediante un análisis literal del antiguo artículo 50 de la CDCIB, defendían la imposibilidad de llevar a cabo estos pactos por parte de tales sujetos. Sin embargo, FERRER PONS, defendía la postura contraria afirmando que un ascendiente sí podía otorgar definición en favor de un descendiente de ulterior grado argumentando lo siguiente:

¹ En este caso hablando de un definidor con nacionalidad española, ya que si este no goza de tal condición, como veremos más adelante, las normas del CC no son aplicables al caso.

² Tener en cuenta el art. 9.8 CC e.r. con el el 16.1 CC que establece que la ley nacional será la de la vecindad civil.

- En los últimos años, el Tribunal Supremo, en la interpretación de testamentos, consideró que la palabra hijo también englobaba al nieto si este no había sido excluido de forma expresa de la sucesión.
- Se da el mismo fundamento para otorgar definición en favor de los hijos legitimarios que en los nietos legitimarios.
- Con la evolución legislativa de la figura, se ha tendido a generalizar los sujetos con capacidad para ser definidos.

Finalmente, debemos señalar que en ningún momento, la nueva regulación legal exige que el ascendiente que efectúa la donación, y el ascendiente definidor (del cual se esté realizando la renuncia) deban pertenecer a la misma línea, pudiéndose darse el siguiente caso: un abuelo paterno dona a su nieto para que este renuncia a la legítima respecto de la herencia de su madre (Comisión de Cultura del Ilustre Colegio Notarial de las Islas Baleares, 2022).

Por otra parte, en cuanto a la **capacidad** en la donación con definición, esta viene regulada en el artículo 8 de la nueva ley 8/2022, de la cual, podemos señalar lo siguiente:

- Se exige la misma capacidad para contratar y libre disposición de sus bienes tanto al donante disponente como al definido. Llama la atención el hecho de que se exija al descendiente definido la libre disposición de sus bienes teniendo en cuenta que su obligación no tiene carácter dispositivo. Sin embargo, puede darse respuesta a tal exigencia considerando el posible perjuicio que puede generar renunciar a un eventual derecho sucesorio futuro, el cual puede ser superior a lo que el definido reciba en vida del donante. En resumidas palabras, se pretende responsabilizar exclusivamente al definido del posible perjuicio que supone el pacto.
- El donatario, o descendiente definido, puede ser aparte del mayor de edad:
 - Menor de edad emancipado: puede pactar la definición sin complemento de capacidad alguno, pero siempre con la asistencia del otro progenitor o en caso de que este no lo hiciera por no querer o poder, dicha asistencia sea sustituida por la de un defensor judicial.

- Menor de edad mayor de 16 años no emancipado: podrán sus representantes legales otorgar el pacto de definición siempre que cuenten con su consentimiento
- Menor de 16 años: sus representantes legales pueden otorgar el pacto de definición siempre que cuenten con autorización judicial.
- Descendiente discapacitado o con medidas de apoyo: se deberá atender a lo establecido en la resolución judicial o escritura de autotutela. En el caso de que no se haga tal previsión en los documentos mencionados, podrá su representante legal otorgar el pacto de definición siempre que cuente con la autorización judicial. En el caso de que el descendiente discapacitado no precise de medidas de apoyo para otorgar definición, podrá hacerlo por sí solo y sin autorización judicial (Consejo Asesor de Derecho Civil de las Illes Balears, 2022).

Finalmente, debemos tratar el supuesto en el que es un **extranjero** el que decide otorgar la definición sobre su propia sucesión. Esto ha supuesto una de las mayores controversias en torno a la figura de la *diffinitio*, ya que en su regulación anterior en la CDCIB, el artículo 50 requería expresamente la condición de que el definidor tuviera “vecindad civil mallorquina”, lo cual, en base a una primera lectura literal, impedía que un extranjero pudiera otorgar definición ya que es sabido que estos carecen de vecindad civil, siendo únicamente los nacionales españoles los que gozan de ella.

El supuesto que dio origen a la controversia surge en el año 2018 cuando el Notario Don Antonio Roca Arañó, autoriza el 16 de marzo una escritura por la cual, una mujer, de nacionalidad francesa y residencia habitual en Mallorca, otorga donación con definición de legítima en favor de sus hijos, también de nacionalidad francesa. Sin embargo, la inscripción de tal escritura fue denegada por la Registradora de la Propiedad Doña Monserrat Bernaldo de Quirós Fernández argumentando lo siguiente (Bibiloni Guasp, Notarios y Registradores, 2020):

- Es aplicable al caso el Reglamento (UE) núm. 650/2012 (en adelante RSE) ya que encaja en todos sus ámbitos y por tanto, le corresponde a este determinar el ámbito de la ley aplicable al pacto de definición. Es por esto, que entiende que la ley aplicable es la española en base al artículo 21 del RSE, ya que la definidora tampoco ha hecho *professio iuris* en favor de su ley nacional en base al artículo 22.

Sin embargo, la Registradora siguió y entró a tratar el artículo 36 del RSE ya que la remisión a la ley española es a un sistema plurilegislativo, con distintos ordenamientos territoriales, en el caso que nos ocupa, el Derecho civil balear. Dicho precepto, en su primer apartado, establece que será aplicable la norma interna que resuelva los conflictos internos de leyes. En este caso, tal norma es el artículo 16 del Código Civil, el cual resulta inoperante por usar como criterio para resolver el conflicto la vecindad civil. Sin embargo, el apartado segundo del artículo 36 establece que a falta de estas normas de conflicto interno, deberá hacerse una remisión de forma directa a la ley de la residencia habitual del causante, en este caso, la ley mallorquina.

- Sin embargo, una vez entiende que es aplicable el Derecho civil balear, afirma que no se puede aplicar a tal caso el artículo 50 de la CDCIB por estar faltando al requisito subjetivo de la vecindad civil mallorquina por parte del definidor. Entiende que el hecho de que el RSE remita de forma directa a la ley mallorquina, ello no implica que se pueda hacer una interpretación extensiva de esta, permitiendo que por razón de residencia se faculte a un extranjero llevar a cabo un pacto limitado históricamente a los mallorquines.

Por otra parte, los argumentos que el Notario esgrimía para defender el pacto eran los siguientes (Bibiloni Guasp, Notarios y Registradores, 2020):

- Coincide con la argumentación de la Registradora respecto a que la ley aplicable es la mallorquina en base al artículo 36.2 RSE.
- Sin embargo, cree que la exigencia subjetiva del artículo 50 de la CDCIB a cerca de la vecindad civil mallorquina invade la competencia exclusiva del legislador estatal para regular las normas de conflicto, afirmando que la fijación del ámbito

personal de la norma debe ser establecido únicamente por el legislador estatal. También recuerda el Notario autorizante la fuerza normativa del RSE, con aplicación directa en nuestro ordenamiento, implicando ello la sustitución de aquella normativa que regulaba la misma materia con anterioridad, por las nuevas disposiciones reglamentarias, impidiendo además al legislador, tanto estatal como autonómico entrar a regular dicha materia en adelante.

- Finalmente, argumenta que la interpretación que la Registradora lleva a cabo, es contraria “al espíritu y finalidad del Reglamento Europeo de Sucesiones”, al entender que este debe “coadyuvar a la libre circulación de personas y bienes en el espacio europeo”. Afirma el notario que resulta inútil cualquier disposición que el legislador europeo establezca en la materia sucesoria si los legisladores de los distintos estados miembros pueden dejarla sin efecto con la exigencia de la nacionalidad como elemento indispensable para que la ciudadanía pueda beneficiarse de las distintas figuras sucesorias como es la *diffinitio* en nuestro caso.

A partir de esta situación, el Notario interpuso un recurso ante la DGRN, la cual, en fecha de 24 de mayo de 2019, publica una Resolución reafirmando el argumento expuesto por la Registradora en torno a la exigencia subjetiva que el artículo 50 de la CDCIB exigía para la validez del pacto y denegando el recurso. Dicho órgano directivo ha seguido manteniendo su postura en posteriores resoluciones: la del 10 de agosto de 2020 y la del 20 de enero de 2022 (Bibiloni Guasp, Notarios y Registradores, 2021). Sin embargo, con la desaparición de la mención expresa que hacía el ahora derogado artículo 50 de la CDCIB, el legislador ha quitado un argumento a la antigua DGRN (Comisión de Cultura del Ilustre Colegio Notarial de las Islas Baleares, 2022).

Es por ello que posteriormente, la definidora de nacionalidad francesa interpuso demanda de juicio verbal ante el Juzgado de Primera Instancia nº10 de Palma, el cual, el 11 de mayo de 2020 resuelve en favor de la decisión adoptada por la DGRN, argumentando sin embargo, que el precepto del RSE a aplicar es el 36.1 entendiendo que dichas normas internas de conflictos de leyes si existen, concretamente en el artículo 9.8 del Código Civil,

el cual, resuelve atendiendo a la vecindad civil del causante, criterio el cual, es de imposible aplicación a los extranjeros. Es por esto que la sentencia falla desestimando la demanda de la definidora y no reconoce la validez del pacto entendiendo que la ley aplicable en base al RSE no es la mallorquina, sino que debe ser la ley civil común española (Bibiloni Guasp, Notarios y Registradores, 2021).

Dicha sentencia fue recurrida en apelación por la definidora de nacionalidad francesa ante la Audiencia Provincial de Baleares, la cual dictó sentencia el 30 de diciembre de 2020, estimando la pretensión de la apelante, reconociendo de esta forma la validez del pacto sucesorio, ordenando su inscripción en el Registro. La sentencia defiende que a diferencia de lo que sostiene la sentencia recurrida, el artículo 36.1 RSE no puede ser aplicado ya que, pese a que sí existe la norma de conflicto interno (artículo 9.8 del Código Civil), esta no puede ser aplicada al caso ya que es imposible que un extranjero goce de vecindad civil. Es por ello que la Audiencia Provincial entiende que debe ser aplicado el apartado segundo del artículo 36 del RSE tal y como la Registradora y el Notario hacían desde un principio, trasladando el punto de conexión de la vecindad civil, a la residencia habitual del causante. Aclarado que la ley aplicable era la mallorquina, el tribunal determinó la forma en la que el artículo 50 de la CDCIB debía ser interpretado en relación con el RSE (asunto sobre el que versaba fundamentalmente la controversia): el requisito de la vecindad civil mallorquina no podía ser exigido a un extranjero que pretenda otorgar *diffinitio*, ya que la ley civil balear debe ser interpretada atendiendo a los principios de primacía y efecto directo del derecho europeo. Vemos entonces como el tribunal, en los mismos términos que lo hizo la Resolución del 24 de mayo de 2019 antes citada de la DGRN, equipara aquellas situaciones en las que no existen esas normas de conflicto interno que el artículo 36.1 del RSE señala, con aquellas situaciones en las que existiendo tales normas, resulten de imposible aplicación por tratarse de un causante extranjero (por tanto, utilizando una conexión, la de la vecindad civil, de nula aplicación al caso).

Ante el fallo de la Audiencia Provincial, la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (antes DGRN) recurrió en casación tal decisión al entender que se estaba infringiendo el artículo 50 de la CDCIB al carecer la definidora de la exigida “vecindad civil mallorquina”. Además, la parte recurrente estima discriminatoria la interpretación

del artículo 36.2 del RSE que la sentencia de la Audiencia Provincial hace, al permitir a los extranjeros, por el simple hecho de ser residentes habituales en Mallorca, otorgar pactos de definición, mientras que a un nacional si se le siga exigiendo la vecindad civil mallorquina (Bibiloni Guasp, Notarios y Registradores, 2021).

No es hasta el 14 de mayo de 2021, que el TSJIB dicta sentencia de la cual podemos recalcar lo siguiente:

- Por una parte, en cuanto a la mención de la “vecindad civil mallorquina” que hacía el ya derogado artículo 50 de la CDCIB, el tribunal aclara que no tiene su razón de ser como exigencia formal, sino que fue añadida en la modificación de la CDCIB de 1990 con la intención de aclarar de forma “escasamente afortunada” la duda acerca de si el descendiente definido debía o no contar con esa vecindad civil (Munar Bernat, 2021).
- Por otra parte, en cuanto a la posible discriminación que la DGRN apreció hacia los nacionales españoles que no contaban con la vecindad civil mallorquina, defiende el tribunal que no se genera discriminación alguna por permitir que la donante extranjera de la Unión Europea, con residencia en Mallorca, ordene su sucesión con arreglo a la ley de su residencia habitual, ya que los mismos españoles pueden hacerlo de igual forma cambiando su vecindad civil con arreglo al Código Civil (capacidad que estos si tienen). Finalmente, acaba señalando que lo que si resultaría un claro trato discriminatorio sería no permitir a los extranjeros poder ordenar su sucesión con arreglo a la ley mallorquina por razón de su nacionalidad.

Por tanto, de todo lo explicado, podemos concluir lo siguiente (Bibiloni Guasp, Notarios y Registradores, 2021):

- Los extranjeros que residan en nuestro país³, en caso de que no hayan optado por designar como ley aplicable la del país de su nacionalidad en base al artículo 22 del RSE (*professio iuris*) o no exista un vínculo más estrecho con otro país, contarán con la ley española como ley aplicable a su sucesión.

³ Ya sean nacionales de un Estado miembro de la Unión Europea o no debido al carácter universal del RSE.

- Dentro del ordenamiento español, por tratarse este de un ordenamiento plurilegislativo, se considerará aplicable la regulación civil que rija en el territorio donde tenga su residencia habitual de acuerdo con el ya mencionado artículo 36, apartado segundo, del RSE, sin que las posibles normas de conflicto que estos derechos civiles contengan⁴, puedan obstruir el buen funcionamiento del mercado interior, garantizando de manera eficaz los derechos del causante, herederos y legatarios tal como establecen los considerandos 7 y 8 del RSE.

2.2.3 Modalidades

Las distintas modalidades de este pacto sucesorio pueden ser analizadas desde dos modalidades o perspectivas diferentes:

1. Por la atribución que se hace al legitimario: donación, atribución o compensación.
2. Por su extensión: renunciando a la legítima o por más de legítima.

En cuanto a la diferenciación que hacemos por su extensión, el legislador balear ha continuado con la tradicional división existente en la anterior regulación para la nueva Ley 8/2022, pudiendo distinguir dos tipos de pactos: la donación con definición de legítima y la donación con definición por más de legítima (lo que anteriormente se denominaba definición por todos los derechos sucesorios). La diferencia radica en la contraprestación que el definido lleva a cabo, ya que de la primera, tan sólo podemos entender que se ha producido la completa satisfacción de la futura legítima, mientras que en la segunda, el definido declara que todos sus derechos sucesorios han sido satisfechos, junto a los legitimarios, por lo que en el momento de la muerte del causante, no podrá reclamar ninguno de estos derechos definidos, de aquí el nombre que se le dio originariamente a esta figura “*pacto de non petendo*”.

⁴ De dudosa constitucionalidad, cuestión que nunca fue aclarada ni por el TC ni el TJUE tal como afirma Luis Garau Juaneda.

En el caso de que no se especifique ante qué tipo de contrato sucesorio de los enumerados nos hallamos, se presupone en base a lo establecido en el artículo 38 de la Ley 8/2022 que estamos ante una donación con definición tan sólo de legítima. A continuación, se analiza con más detenimiento la regulación en la nueva Ley 8/2022 de ambas figuras:

En primer lugar, la **donación con definición de legítima** viene regulada entre los artículos 45 a 47.

En el primer precepto de esta sección, se regula la relación que tiene la donación con definición de legítima con la sucesión contractual, es decir, con la donación universal y la definición por más de legítima. En cuanto a los pactos otorgados con anterioridad a la definición de legítima, debemos señalar:

- Si ya hay un pacto de definición por más de legítima, no será posible otorgar la definición limitada a la legítima, porque la primera incluye ya a la limitada.
- Si ya se llevó a cabo una donación universal, nada impide al causante otorgar donación con definición de legítima⁵.
- Además, el otorgamiento con posterioridad de un pacto de definición de legítima no supondrá efecto alguno sobre la anterior donación universal que ya se hubiera otorgado debido a que no tiene eficacia revocatoria sobre esta.

Por otra parte, por lo que respecta a los pactos otorgados con posterioridad a la donación con definición de legítima, debemos tener en cuenta que:

- Nada impide llevar a cabo una donación con definición por más de legítima.
- Tampoco nada impide otorgar con posterioridad una donación universal, ya sea al ya definido o a un tercero distinto a este.

El siguiente precepto, el 46, regula la compatibilidad entre la definición limitada a la legítima con la sucesión testamentaria. Dentro de la sucesión testamentaria, el causante

⁵ Esto supone una novedad respecto de la regulación anterior, la cual, deducimos del nuevo articulado de la Ley 8/2022, concretamente en el artículo 38, tal como afirma la Comisión de Cultura del Ilustre Colegio Notarial de las Islas Baleares.

puede establecer disposiciones relacionadas con la sucesión legitimaria. Es por ello que la donación con definición de legítima puede ser incompatible con un testamento, codicilo o incluso donación universal si esta preveía de alguna forma el pago de la legítima. Es por ello que el legislador ha establecido que cualquier disposición testamentaria relativa a la legítima será revocada por el pacto de *diffinitio*, ya sea anterior o posterior a esta última. Por tanto, podemos afirmar que la donación con definición de legítima tiene plena capacidad revocatoria respecto de las disposiciones testamentarias relativas al pago de la legítima.

Finalmente, dentro de la sección de la definición limitada a la legítima, tenemos el artículo 47, el cual regula la compatibilidad con la sucesión intestada. En el caso de que el ascendiente definidor fallezca sin haber ordenado su sucesión, el descendiente legitimario definido será llamado a heredar de igual forma que los demás herederos legales de acuerdo a las normas que rigen la sucesión intestada. Debemos señalar que el hecho de que el definido sea llamado a heredar junto a otros herederos legitimarios no implica que lo recibido mediante el pacto de renuncia deba colacionar, a no ser que el causante dispusiera lo contrario en el pacto de definición. Por tanto, vemos como el legislador pretende salvaguardar la voluntad del causante definidor.

En segundo lugar, la **donación con definición por más de legítima** viene regulada en los artículos 48 a 50.

En el primero de los artículos citados, se trata la compatibilidad de la definición amplia con la sucesión contractual, es decir, con la donación universal y la definición limitada a la legítima. En primer lugar, en cuanto a los pactos sucesorios otorgados con anterioridad a la definición por más de legítima debemos destacar lo siguiente:

- Si ya existe un pacto de donación con definición limitado a la legítima, nada impide que el definidor otorgue de nuevo al mismo descendiente legitimario definición por más de legítima.

- En el caso de que ya exista un pacto de definición por más de legítima, no se podrá otorgar un nuevo pacto igual, salvo que el previo sea revocado o haya sido objeto de desistimiento.
- Por último, si hubiera un pacto de donación universal de bienes presentes y futuros previo, nada impide al ascendiente otorgar definición amplia al mismo donatario, ya que en este último pacto, lo que el definido hace es renunciar a aquello a lo que no se le ha sido otorgado con el pacto de donación universal previo. Además, la posterior definición amplia que se pueda hacer no tiene efecto revocatorio alguno sobre la donación universal.

En segundo lugar, por lo que respecta a los pactos sucesorios otorgados con posterioridad a la definición por más de legítima, debemos señalar que no será posible otorgar otro pacto de definición, ya sea limitada a la legítima (por estar incluida esta última en la definición amplia) o por más de legítima. En cuanto a la donación universal, nada impide que el definidor otorgue posteriormente este pacto sucesorio al mismo definido.

En cuanto al artículo 49, este establece la relación entre la definición amplia y la sucesión testamentaria, del cual, debemos destacar lo siguiente:

- No encontramos limitación alguna para otorgar cualquier pacto testamentario posterior a una definición por más de legítima.
- Sin embargo, el precepto establece que la donación con definición por más de legítima dejará sin eficacia a cualquier disposición testamentaria que cuente con carácter patrimonial y dirigida hacia el definido que se hubiera hecho con anterioridad. Establece además que si en el testamento anterior, el causante hubiera fijado una sustitución vulgar al definido, esta es válida, pudiendo los descendientes de este recibir lo que le correspondía al definido, estando obligados a colacionar lo percibido, salvo que el causante les hubiera eximido de tal deber.

En tercer lugar, el artículo 50 se encarga de regular las relaciones que la definición por más de legítima tiene con la sucesión intestada. En este, se establece, y es una novedad, que el definido ahora pueda ser llamado como heredero en la sucesión intestada. Esto se

debe a que el legislador ya no considera una interpretación válida en la actualidad la que se venía haciendo en relación con el derogado artículo 50.1 de la CDCIB, respecto de la cual, el descendiente definido por más de legítima tenía menos derecho a heredar en la sucesión intestada que un pariente más lejano del causante. Dicha interpretación generaba la percepción social de que el pacto de definición amplio suponía, en lugar de un beneficio (como es percibir un posible futuro derecho hereditario de forma anticipada), un castigo al estar excluyéndolo incluso de la sucesión intestada.

Entiende el legislador que la definición amplia supone la renuncia del definido a exigir aquello que el disponente no le hubiera querido dejar en el momento de su fallecimiento. Es por ello, que en el caso de que se tuviera que abrir la sucesión intestada del definidor, el definido no tendría derecho a percibir lo mismo que el resto de coherederos legales⁶, por haber recibido parte del caudal hereditario de forma anticipada, lo cual, como ya hemos dicho y supone una novedad, no implica que deba ser apartado completamente de la sucesión intestada (Consejo Asesor de Derecho Civil de las Illes Balears, 2022).

Por tanto, y a modo de conclusión, con la aprobación de la nueva normativa sobre pactos sucesorios, tenemos las siguientes posibilidades (Comisión de Cultutra del Ilustre Colegio Notarial de las Islas Baleares, 2022):

- 1º Donación universal, 2º Definición de legítima y 3º Definición por más de legítima
- 1º Definición de legítima, 2º Donación universal y 3º Definición por más de legítima
- 1º Definición de legítima, 2º Definición por más de legítima y 3º Donación universal

⁶ Esto se debe a que el artículo 50 establece la obligación de colacionar lo recibido anticipadamente para el reparto de la sucesión intestada con el resto de coherederos, salvo que el definidor dispusiera lo contrario.

3 Análisis tributario

El Impuesto de Sucesiones (en adelante ISD) regula todos los pactos sucesorios con independencia de la forma en la que la sucesión se difiera, esto implica que tendrá la misma cuota tributaria por el ISD una sucesión que se de en el fallecimiento del causante por vía de la sucesión testamentaria, que si se da en vida del donante por medio del pacto sucesorio objeto de este estudio. Sin embargo, esto no ha sido siempre así, por cuanto es la primera sentencia del apartamiento gallego (figura análoga a la *diffinitio* en el ordenamiento foral gallego), la que marca el punto de inflexión en la fiscalidad de los pactos sucesorios.

Dicho pronunciamiento es la **STS nº 252/2016, del 9 de febrero**, en la que un contribuyente gallego otorgó pacto de apartamiento sin liquidar posteriormente el Impuesto de la Renta a las Personas Físicas (IRPF), esgrimiendo la aplicación de la exención prevista en el artículo 33.3 b) de la Ley reguladora del Impuesto de la Renta de Personas Físicas (en adelante LIRPF). Para poder resolver la disputa, era esencial determinar la naturaleza del pacto sucesorio gallego. Finalmente, el TS falló en favor del contribuyente gallego entendiendo que dicho pacto ostentaba tal naturaleza.

Por una parte, las razones que el tribunal esgrime para defender el carácter de mortis causa en el pacto del apartamiento gallego son:

- El apartado no adquiere lo donado por la simple aceptación, como si ocurre con la donación corriente, ya que este debe realizar un sacrificio como contrapartida, declarando su renuncia de forma definitiva a la condición que ostenta en el momento de legitimario.
- El apartante y apartado, han de ocupar respectivamente la condición de causante y legitimario, estando ambas figuras ínfimamente relacionadas con el derecho sucesorio.

Por estas razones, entiende el tribunal que el apartamiento gallego tiene naturaleza mortis causa y no inter vivos tal y como se estaba haciendo hasta el momento por la administración tributaria.

Además, declara la sentencia la necesidad de “conciliar la naturaleza intervivos de la adquisición patrimonial con la del pacto de no suceder, en cuanto que ambos integran la apartación”, afirmando también que esto sólo se puede conseguir otorgando al apartamiento la condición de título mortis causa.

Por otra parte, establece el tribunal que teniendo el apartamiento la condición de pacto sucesorio, sujeto al ISD de acuerdo con el artículo 3 de la LISD en relación con el artículo 11 del Reglamento del ISD, será de aplicación la exención prevista en el precepto número 33.3 b) de la LIRPF, el cual establece que no se presumirá la existencia de ganancia o pérdida patrimonial “Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente”. Por esto, entiende el TS que pese a que la entrega de los bienes en cuestión se lleven a cabo en vida del causante, dicha entrega tiene su fundamento “por causa de muerte”, siendo completamente aplicable al caso la exención mencionada.

Es a partir de entonces, junto a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del 2 de marzo de 2016 ratificando lo expresado por el TS, cuando estos pactos sucesorios ganan gran popularidad por su nuevo atractivo fiscal, permitiendo a partir de ese momento evitar al donante tener que tributar por una ganancia patrimonial en IRPF.

Dicha sentencia, sin embargo, generó dos efectos añadidos no previstos por el órgano judicial:

- El primero de ellos es que la LISD prevé la acumulación de donaciones sucesivas para impedir así la elusión de la escala del impuesto. Sin embargo, esta norma no plantea la misma herramienta en el caso de las sucesiones⁷, permitiendo que se pudieran llevar a cabo repetidos pactos sucesorios sin que con ello, pudieran acumularse las bases imponibles. A modo de ejemplo, imaginemos que un mismo donante (el Sr. X) podía deshacerse de la totalidad de su patrimonio el mismo en beneficio de su único hijo el mismo día ante el mismo notario otorgando: primero un pacto de definición de legítima por el valor de 1/3 parte de sus bienes,, luego un pacto de definición por más de legítima por el otro 1/3 del valor de su

⁷ Nadie hubiera previsto la necesidad de acumular sucesiones por razones obvias.

patrimonio y finalmente, una donación universal por el 1/3 restante, sin que estas transmisiones puedan acumularse, burlando así la escala del ISD.

- El segundo efecto por considerar es que el donante, a través del pacto sucesorio podía donar un bien y actualizar su valor tributando por medio de una sucesión⁸. A modo de ejemplo, imaginemos otra vez al Sr. X, quien en la España de los años 60 compró en Valldemossa un inmueble por 20.000 pesetas y pretendía venderla a un acaudalado ciudadano sueco por un valor de 2.100.000€. Dicha venta le supondría un grave perjuicio al tener que tributar por una abultadísima ganancia patrimonial provocada por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de venta. Sin embargo, la STS de 2016 permitió en ese momento al Sr. X donar de la forma que hemos ejemplificado anteriormente por valor de 700.000€ en cada uno de los pactos, adquiriendo el hijo del Sr. X el inmueble de Valldemossa por un valor de 2.100.000€, tributando al 1% por ello, pudiendo este vender al momento al interesado sin tener ganancia patrimonial alguna por ser el valor de la venta igual al valor de la adquisición.

Esto obligó al legislador, consciente del entramado que la STS de 2016 posibilitó, a aprobar la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, la cual modificó, entre otras leyes, la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (LISD) y la LIRPF.

Por una parte, se modificó el artículo el **artículo 30 de la LISD**:

- En el primer apartado del artículo 30, el legislador añade que se acumularán las “adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios”, siempre que se den dentro del plazo de 3 años, a partir de la fecha en la que se otorgue cada una, considerándose todas ellas como una sola transmisión a efectos tributarios.
- El segundo apartado del artículo 30 introduce la acumulación de las donaciones para el supuesto en el que, efectuada una transmisión por motivo de un pacto

⁸ Concretamente, por el 1% hasta los 700.000€ y con la posibilidad de fraccionar la base en hasta 3 ocasiones.

sucesorio, posteriormente se produzca la muerte del causante respecto del cual se había otorgado el pacto, dentro del plazo de 4 años desde la fecha en la que se otorgó la donación.

Es por ello, que a partir de la entrada en vigor de la Ley 11/2021⁹, la posibilidad antes mencionada de llevar a cabo el mismo día donación universal, donación con definición de legítima y donación con definición por más de legítima, sin que las bases imponibles de todas las transmisiones se acumularan, ya no es posible. En el caso de que donante y donatario quisieran seguir beneficiándose de las ventajas fiscales que supone fraccionar la herencia, deberán esperar como mínimo un plazo de 3 años entre transmisión y transmisión para que las respectivas cantidades no sean acumuladas y sean interpretadas a efectos fiscales como una sola donación. Además, si efectuada una donación por motivo de un pacto sucesorio, el causante fallece posteriormente sin que hayan transcurrido 4 años desde su otorgamiento, también se acumularán ambas transmisiones, la que se efectuó en una primera instancia en vida del donante y la posterior por motivo de su fallecimiento.

Por otra parte, la Ley 11/2021 modificó el **artículo 36 de la LIRPF**, introduciendo un segundo párrafo al citado precepto, estableciendo que el donatario que transmita el bien donado “antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, se subrogará en la posición del donante, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos”. Esta regla no será de aplicación si el valor de adquisición establecido por el artículo 35 de la LIRPF¹⁰ es superior. Por tanto, retomando el ejemplo antes expuesto, el hijo definido, si posteriormente quiere vender el bien donado y que no se tenga en cuenta el valor de adquisición de su padre, deberá esperar como mínimo, un plazo de 5 años desde el otorgamiento del pacto sucesorio para transmitirlo. Sin embargo, en caso de fallecer el padre dentro de esos 5 años, el precio de adquisición que se deberá tener en cuenta es el declarado en la donación.

⁹ Concretamente el 10 de julio de 2021

¹⁰ Lo conforma la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado junto con la de las “inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente”.

3.1 Análisis comparativo tributario de la sucesión mortis causa versus sucesión por definición

El principal atractivo fiscal de la donación con definición balear viene dado por la posibilidad de fraccionar el patrimonio del definidor hasta en 3 ocasiones como ya se ha comentado con anterioridad, burlando de esta manera la progresividad del LIS, siempre que entre los distintos otorgamientos de los pactos sucesorios medie un plazo de al menos 4 años.

Con el fin de ejemplificar el beneficio fiscal que supone para el sujeto definido el uso de la *diffinitio*, en este apartado se liquidará el impuesto en dos sucesiones distintas: una sucesión testamentaria mortis causa corriente, en la que el hijo heredará la totalidad del patrimonio de su padre (1.400.000€ a efectos de simplificar los cálculos); y una sucesión llevada a cabo con el otorgamiento de dos pactos sucesorios, primero una donación con definición de legítima, y luego una donación con definición por más de legítima, en la que el hijo definido recibirá el mismo patrimonio que en la primera opción, pero dividiéndolo en los dos pactos.

En el primer supuesto, se trata de liquidar el ISD como si de una sucesión corriente se tratara. A efectos de simplificar los cálculos, el definidor tendrá 22 años y un patrimonio inferior a 400.000€. El primer paso por dar es calcular la **Base Imponible** de acuerdo con el artículo 9 LISD, la cual será igual en este caso a lo que el hijo reciba, 1.400.000€. Obtenida la Base Imponible, calculamos la **Base Liquidable** con arreglo a lo dispuesto en el artículo 20 LISD, el cual establece una serie de reducciones por distintos motivos que se podrán deducir de la Base Imponible. De todas las reducciones posibles, tan sólo podemos beneficiar al definido de la correspondiente según el grado de parentesco y edad. En este caso, nos hallamos ante un supuesto en el que será aplicable el régimen del Grupo II, ello implica que a la Base Imponible le restamos 25.000€, obteniendo una Base Liquidable de 1.375.000€. El siguiente paso es calcular la **Cuota Íntegra**, que se obtiene en base al artículo 21 LISD, aplicando a la Base Liquidable el tipo de gravamen aplicado en las Islas Baleares. En este caso, la cuota íntegra hasta el primer 1.000.000€ de la Base

liquidable supone un total de 31.000€. A esta cantidad debemos aplicar el tipo para los 375.000€ restantes. Dicho tipo de gravamen es del 11%, lo cual, supone junto a los primeros 31.000€, un total de 72.250€ en concepto de Cuota Íntegra. Finalmente, el último paso para conocer la cuota tributaria a pagar es calcular la **Cuota Íntegra Corregida**, la cual es el resultado de aplicar a la Cuota Íntegra, un coeficiente multiplicador el cual depende del grado de parentesco entre causante y heredero y el patrimonio preexistente de este último, tal como establece el artículo 22.2 LISD. En nuestro caso, al tratarse de un hijo del causante con un patrimonio inferior a 400.000€, el coeficiente a aplicar es de 1'0. Por lo tanto, la Cuota Íntegra Corregida, que supone el importe final a ingresar a la Agencia Tributaria de las Illes Balears, es de $72.250€ \times 1'0 = 72.250€$.

BI	1.400.000 €
BL	$1.400.000 - 25.000 = 1.375.000 €$
CI	675.000 €
CI corregida	$72.250 \times 1'0 = 72.250 €$
Cuota tributaria	72.250 €
Tipo efectivo	5,161%

En el segundo de los supuestos, la liquidación es más compleja, ya que esta se repite en dos ocasiones y con 3 años de diferencia a fin de evitar la acumulación prevista en el artículo 30.1 LISD tal como ya se ha visto anteriormente.

La primera de las liquidaciones del tributo corresponde al primer pacto sucesorio, la donación con definición de legítima, por un valor de 700.000€ (el 50% del patrimonio del ascendiente). Los pasos por seguir son exactamente los mismo que los explicados anteriormente. La **Base Imponible** será igual a 700.000€. La **Base Liquidable**, otra vez será el resultado de minorar a la Base Imponible el importe de 25.000€ en concepto de reducción, obteniendo un resultado de 675.000€. El siguiente paso es aplicar el tipo de gravamen a la cantidad indicada para así obtener la **Cuota Íntegra**, que en este caso, es el 1%. Por lo tanto, la Cuota Íntegra es igual a 6.750€. Finalmente, al igual que como ya se ha hecho con anterioridad, debemos obtener la **Cuota Íntegra Corregida** aplicando el

coeficiente multiplicador, que en este caso, vuelve a ser 1'0. Esto implica que el total a ingresar a la ATIB son **6.750€** en concepto del primer pacto de definición de legítima.

BI	700.000 €
BL	$700.000 - 25.000 = 675.000€$
CI	6.750 €
CI corregida	$6.750 \times 1'0 = 6.750€$
Cuota tributaria	6.750 €
Tipo efectivo	0,964%

Finalmente, la segunda liquidación corresponde a la donación con definición por más de legítima, 4 años más tarde al otorgamiento del primer pacto. Esta es exactamente igual a la explicada para la definición de legítima por tratarse de dos pactos con mismos valores. Por tanto, la cuota tributaria de esta segunda definición también es de **6.750€**.

BI	700.000 €
BL	$700.000 - 25.000 = 675.000€$
CI	6.750 €
CI corregida	$6.750 \times 1'0 = 6.750€$
Cuota tributaria	6.750 €
Tipo efectivo	0,964%

Vemos como la tributación en las Islas Baleares es mucho más atractiva si se realiza la ordenación de la sucesión en vida mediante los pactos de definición. La ventaja sobre la tributación de una sucesión mortis causa corriente se manifiesta en dos sentidos:

1. La cuota tributaria por pagar a la ATIB es mucho menor, suponiendo en el caso analizado un ahorro fiscal de 58.750€, pasando de un tipo efectivo del 5,161% al 0,964%.

2. El pago de la deuda tributaria se fracciona en 2 pagos, separados en 3 años de diferencia, facilitando la satisfacción del tributo al sujeto pasivo.

3.2 Evolución histórica de la tributación de la donación con definición balear

En este apartado se procederá a liquidar la operación antes ya tratada en el punto 3.1 de este trabajo con el fin de facilitar los cálculos pero en lugar de donarse dinero efectivo, se donará un inmueble que no consta como vivienda habitual valorado en 1.400.000€¹¹. Lo que se pretende ahora, es ejemplificar como la tributación de la donación con definición ha ido evolucionando durante los últimos 8 años a raíz de los distintos y ya analizados pronunciamientos jurisprudenciales y legislativos¹².

3.2.1 Liquidación antes del 9 de febrero de 2016

Antes de que el Tribunal Supremo dictara la ya mencionada sentencia, el apartamiento gallego (figura análoga a nuestra institución), generaba la obligación de satisfacer el IRPF en concepto de ganancia patrimonial por parte del donante. Es por ello, que antes de 2016, si el padre otorgaba en favor de su hijo las dos definiciones vistas anteriormente (700.000€ cada una), debemos considerar no sólo el ISD que el hijo debe satisfacer, sino que también el IRPF que el definidor debe pagar por haberse generado la ganancia patrimonial.

Por una parte, por lo que respecta al ISD, no apreciamos diferencia alguna con la liquidación vista anteriormente, ya que por la primera donación (con definición de legítima), el definido deberá satisfacer 6.750€ y por la segunda (lo que era la definición de derechos hereditarios) otros 6.750€. Esto supone un tipo efectivo del 0'96%.

Por tanto, por la primera operación:

¹¹ De esta forma podemos calcular el IRPF que el definidor debía satisfacer antes del 9 de febrero de 2016.

¹² Concretamente la STS nº 252/2016, del 9 de febrero y la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

BI	700.000 €
BL	$700.000 - 25.000 = 675.000€$
CI	6.750 €
CI corregida	$6.750 \times 1'0 = 6.750€$
Cuota tributaria	6.750 €
Tipo efectivo	0,964%

Y lo mismo ocurre con la segunda:

BI	700.000 €
BL	$700.000 - 25.000 = 675.000€$
CI	6.750 €
CI corregida	$6.750 \times 1'0 = 6.750€$
Cuota tributaria	6.750 €
Tipo efectivo	0,964%

Por otra parte, por lo que respecta al IRPF¹³ que el padre debe satisfacer por producirse una ganancia patrimonial, debemos primero de todo fijar un valor de adquisición. Supongamos que el definido adquirió el inmueble en el año 2000 por 1.000.000€. A día 1/1/2016, decide otorgar dos definiciones en favor de su hijo. Sin embargo, no lo hace por el valor por el que fue adquirido el inmueble, sino por 1.400.000€, por lo que la primera definición será del 50% del inmueble (700.000€) y la segunda de la otra mitad (700.000€). Para hacer el cálculo del IRPF, primero debemos obtener la ganancia patrimonial (en este caso es el resultado de restar al valor de transmisión el de adquisición), lo cual, nos deja un resultado de 400.000€¹⁴.

De estos 400.000€, el otorgante tributará de la siguiente manera:

¹³ Analizando exclusivamente la ganancia patrimonial en IRPF derivada de la donación del inmueble, excluyendo cualquier otro condicionante.

¹⁴ Teniendo en cuenta coeficientes de abatimiento y gastos en los que el definidor ha incurrido para la transmisión del inmueble.

Ganancia patrimonial	Tipo %	Cuota tributaria
5.999,00 €	19%	1.139,81 €
43.999,00 €	21%	9.239,79 €
350.002,00 €	23%	80.500,46 €
400.000,00 €		90.880,06 €
Tipo efectivo		22,72%

Debiendo satisfacer por IRPF en concepto de ganancia patrimonial 90.880,06€, lo cual supone tributar a un 22,72% de tipo efectivo.

Por tanto, vemos que por lo que respecta al definido, esta figura siempre tuvo un gran atractivo fiscal pero que sin embargo, generaba en el definidor la obligación de tributar por una ganancia patrimonial en renta, lo cual suponía una gran carga tributaria para este. Finalmente, señalar que en este ámbito temporal, padre e hijo podían acudir a la notaría y otorgar ambas operaciones (definición de legítima y definición de derechos hereditarios) el mismo día sin que estas pudieran acumularse, tal como evita a día de hoy el artículo 30 LISD.

3.2.2 Liquidación entre el 9 de febrero de 2016 y el 10 de julio de 2021

Una vez el TS dictó la STS nº 252/2016, del 9 de febrero, los donantes en el apartamento gallego, y en consecuencia en la definición balear como pacto sucesorio análogo, quedaron exentos del pago del IRPF en concepto de ganancia patrimonial al poder aplicar la exención que la LIRPF establece en su artículo 33.3 b) al equiparar estos pactos con transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

Por lo tanto, en este ámbito temporal, tan sólo debemos tener en consideración el ISD que el definido deberá satisfacer. Sin embargo, no apreciamos diferencia alguna con la liquidación vista anteriormente, por lo que el hijo deberá tributar por la primera donación (con definición de legítima), 6.750€ y por la segunda (definición de derechos hereditarios) otros 6.750€, volviendo a suponer un tipo efectivo del 0,96%.

3.2.3 Liquidación después del 10 de julio de 2021

Con la aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, se modificaron entre otros el artículo 30 LISD, introduciendo como novedad la acumulación de donaciones dadas por razón de un pacto sucesorio. Es por ello que, si queremos seguir manteniendo la tributación vista anteriormente, entre pacto y pacto de definición deberán transcurrir 3 años como mínimo. Dicha acumulación se producirá también si efectuada una donación con definición, el definidor fallece dentro de los 4 años siguientes y el definido hereda por causa de muerte bien alguno.

En el caso que se analiza, efectuamos las dos donaciones con definición pero con tan sólo un año de diferencia.

Donación con definición de legítima (1/1/2022)	
BI	700.000,00 €
BL	675.000,00 €
CI	6.750,00 €
CI corregida	6.750,00 €
Tipo efectivo	0,964%

Donación con definición por más de legítima (1/1/2023)	
BI	700.000,00 €
BL	675.000,00 €
CI (tg = 5,15%)	34.762,50 €
CI corregida	34.762,50 €
Tipo efectivo	4,966%

Tipo efectivo conjunto	2,965%
-------------------------------	---------------

Por tanto, a día de hoy, tan sólo tributa el definido por el ISD, siendo posible fraccionar la deuda en varias ocasiones, pero siempre teniendo en cuenta los plazos mencionados para poder seguir manteniendo el atractivo fiscal de la institución y evitar la acumulación de las donaciones.

4 Conclusiones

1. La *diffinitio* tiene una larga tradición histórica en nuestra isla, anterior incluso al Derecho Romano, encontrando su origen en el Derecho Visigodo.
2. Ha sufrido en los últimos años un incremento considerable en su uso entre la ciudadanía.
3. La nueva regulación de la Ley 8/2022 permite que el descendiente reciba la donación de un ascendiente distinto del definidor o de un donatario universal.
4. Los extranjeros que residan en Mallorca o Menorca, en caso de que no hayan otorgado *professio iuris* en base al artículo 22 del RSE en favor de la ley de su nacionalidad o no exista un vínculo más estrecho con otro país, contarán con la ley balear como ley aplicable a su sucesión.
5. Con la aprobación de la nueva Ley 8/2022, podemos operar de las siguientes formas: a) 1º Donación universal, 2º Definición de legítima y 3º Definición por más de legítima; b) 1º Definición de legítima, 2º Donación universal y 3º Definición por más de legítima; c) 1º Definición de legítima, 2º Definición por más de legítima y 3º Donación universal
6. La STS nº 252/2016, del 9 de febrero asimiló el pacto del apartamiento gallego a un pacto de naturaleza *motris causa* y no *inter vivos* tal y como se estaba haciendo hasta el momento por la administración tributaria, permitiendo al donante liberarse del pago del IRPF en concepto de ganancia patrimonial.
7. Sin embargo, la STS nº 252/2016, del 9 de febrero generó involuntariamente efectos desfavorables para la administración tributaria, teniendo el legislador que aprobar la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, la cual modificó tanto la LISD como la LIRPF.
8. Pese a las reformas legislativas, a día de hoy, el otorgamiento de pactos de definición sigue siendo en términos fiscales muy atractivo para el definido.

5 Bibliografía

- Bibiloni Guasp, B. (23 de 05 de 2020). *Notarios y Registradores*. Obtenido de El pacto sucesorio de definición balear otorgado por extranjeros residentes en España (Comentario crítico a la RDGRN 24 de mayo de 2019):
<https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/doctrina/articulos-doctrina/el-pacto-sucesorio-de-definicion-balear-otorgado-por-extranjeros-residentes-en-espana/>
- Bibiloni Guasp, B. (07 de 04 de 2021). *Notarios y Registradores*. Obtenido de El pacto sucesorio de definición balear otorgado por extranjeros residentes en España-II (El debate jurídico posterior a la Resolución de 24 de mayo de 2019):
<https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/doctrina/articulos-doctrina/el-pacto-sucesorio-de-definicion-balear-otorgado-por-extranjeros-residentes-en-espana-ii/>
- Clar Garau, R. (2005). *El Derecho Foral de Mallorca*. Palma de Mallorca.
- Comisión de Cultutra del Ilustre Colegio Notarial de las Islas Baleares. (2022). *Circular n° 4*. Palma de Mallorca.
- Consejo Asesor de Derecho Civil de las Illes Balears. (2022). *Memoria interna explicativa del Proyecto de Ley de sucesión voluntaria paccionada o contractual de las Illes Balears*.
- Ferrer Pons, J. (2000). Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, Artículos 1 a 65 de la Compilación de Derecho Civil de Baleares. *Revista de Derecho privado*, 901-945.
- Ferrer Vanrell, M. P. (1992). *La diffinitio en el Derecho civil de Mallorca: un un estudio sobre la tradición jurídica mallorquina*. Palma de Mallorca: Universitat de les Illes Balears.
- Munar Bernat, P. A. (2021). Los problemas que plantea el Reglamento (UE) No 650/2012 en el tratamiento del pacto sucesorio de definición (arts. 50 y 51 CDCIB). *Revista de Derecho Civil*, 227-255.