

# El Reglamento Sucesorio europeo y sus implicaciones fiscales

ALBERTO ATXABAL RADA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Deusto y Miembro de la Junta Directiva de la AVD/ZEA

Quisiera, en primer lugar, agradecer a la Academia Vasca de Derecho su amabilidad al invitarme a esta jornada sobre el Reglamento Sucesorio europeo, con el ánimo de abordar una norma que va a suponer un antes y un después para las sucesiones en el ámbito intracomunitario europeo. El honor de esta invitación es todavía mayor, si tomamos en consideración que, a su vez, se aprovecha este marco incomparable del Palacio Foral para celebrar el décimo aniversario de la Academia, institución a la que me honro en pertenecer desde su constitución. Y desde aquí les deseo a todos los miembros de la Academia un venturoso futuro y que vuelva a cumplir, cuando menos, otros diez años más.

## 1. INTRODUCCIÓN

Una vez finalizado el capítulo de salutación y agradecimientos, vayamos entrando en materia. El sugerente tema que me propuso el Vicepresidente de la Academia, D. Andrés M<sup>a</sup> Urrutia Badiola, para mi intervención y que trataré de exponer en las siguientes líneas versa sobre el Reglamento Sucesorio europeo y sus implicaciones fiscales. Como especialista en Derecho Financiero y Tributario, la primera duda que me surgió era qué normativa fiscal debía tener en cuenta. Las opciones eran múltiples: la normativa vizcaína, la alavesa, la guipuzcoana, la navarra, la estatal o de territorio

común con todas sus variantes autonómicas, máxime si tenemos en cuenta que la materia sucesoria se grava mediante el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y que este impuesto se encuentra cedido por el Estado a todas las Comunidades Autónomas de régimen común, y que cada una de ellas han legislado sobre este impuesto lo que ha dado lugar a distintas regulaciones del Impuesto en todo el Estado.

Después de una mesurada valoración, mi elección recayó en la normativa fiscal vizcaína. Las razones de esta decisión son variadas. En primer lugar, por una razón de cercanía. En segundo lugar, porque el Reglamento Sucesorio europeo hace referencia a distintas formas de disposición de la sucesión *mortis causa*, y entre ellas a los pactos sucesorios, a los testamentos mancomunados, a figuras parecidas al comisario con poder testatorio. En la actualidad es la normativa fiscal vizcaína la que tiene una regulación fiscal más completa de todos estos supuestos, con independencia del juicio que nos merezca la concreta solución adoptada por la norma fiscal en cuestión. En la normativa fiscal de territorio común, sin embargo, no se tienen en cuenta los pactos sucesorios ni los testamentos mancomunados, por poner dos ejemplos. Desde una perspectiva fiscal, es como si no existieran, sin perjuicio de que haya alguna circular o alguna contestación a consultas tributarias sobre estos extremos. Es por ello que voy a analizar las implicaciones fiscales del Reglamento Sucesorio europeo en la normativa fiscal vizcaína.

Hay una circunstancia añadida que diferencia a los Reglamentos europeos de las leyes internas que estamos acostumbrados a interpretar. En nuestro ámbito interno, a la hora de interpretar una norma jurídica diferenciamos claramente la *voluntas legis* que se deriva del texto articulado, de la *voluntas legislatoris* que se suele recoger en las exposiciones de motivos, concediéndole a esta última un discreto segundo o tercer lugar como criterio de interpretación previsto en el artículo 3.1 del Código civil, sin que en ningún caso constituya un criterio principal de interpretación. Sin embargo, los considerandos del Reglamento Sucesorio europeo, si bien no tendrán fuerza normativa, desarrollan y determinan

el contenido de bastantes aspectos del texto articulado, como si de un desarrollo reglamentario de la ley se tratase. Es evidente que estamos ante una interpretación auténtica del mismo.

Y me refiero, por ejemplo, a un aspecto que tiene gran trascendencia en el ámbito tributario. El texto articulado del Reglamento nos dice que la ley aplicable a la sucesión será la de residencia habitual del causante, si éste no elige expresamente que se aplique la ley correspondiente a su nacionalidad. El dilema se plantea en torno al concepto de residencia habitual. No se define en el Reglamento, o al menos, en su texto articulado no hay mención alguna a qué se debe entender por residencia habitual en el ámbito civil sucesorio. Si acudimos a los considerandos, encontramos una definición indeterminada de este concepto. Evidentemente, para mí como tributarista la definición es insuficiente tal y como expondré en líneas posteriores. Tal vez para un civilista no sea necesario concretar más, pero en Derecho Tributario estamos acostumbrados, se podría decir que mal acostumbrados, a una definición mucho menos abierta de los conceptos, es decir, que dejan un campo muy pequeño a la interpretación, y no como hace el Reglamento con la residencia habitual. Es sólo un ejemplo de la necesidad de acudir a los considerandos del Reglamento para tener un cabal conocimiento de su contenido y extensión. Es por ello que en más de una ocasión, además de comentar el texto articulado, acudiremos a los considerandos en busca de apoyo para una correcta interpretación del Reglamento.

Pero vayamos por partes.

## 2. OBJETIVOS DEL REGLAMENTO SUCESORIO EUROPEO

En primer lugar, debemos hacer una valoración global muy favorable de lo que va a suponer la introducción en el ordenamiento jurídico de todos los Estados miembros de la Unión Europea la regulación prevista en el Reglamento (UE) 650/2012, de 4 de julio de 2012. Baste la lectura

del considerando 80° del mismo, para coincidir con los promotores del Reglamento en la necesidad de la adopción de una norma de este tenor.

*Considerando 80°: Dado que los objetivos del presente Reglamento, a saber, la libre circulación de las personas, la organización por los ciudadanos europeos de su sucesión en el contexto de la Unión, y la protección de los derechos de los herederos y legatarios y de las personas próximas al causante, así como de los acreedores de la sucesión, no pueden ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros y pueden, por consiguiente, lograrse mejor, debido a las dimensiones y los efectos del presente Reglamento, a escala de la Unión, ésta puede adoptar medidas, de conformidad con el principio de subsidiariedad consagrado en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea. De conformidad con el principio de proporcionalidad enunciado en dicho artículo, el presente Reglamento no excede de lo necesario para alcanzar esos objetivos.*

Además, como indica el propio Reglamento en su considerando 27°, esta regulación procura crear las mínimas distorsiones en la aplicación del Derecho sucesorio por la autoridad competente. Cualquiera de nosotros corroboraría la bondad de la aplicación de dichos objetivos con la mínima injerencia de normativas extrañas, tal y como quiere el Reglamento.

*Considerando 27°: Las normas del presente Reglamento están concebidas para garantizar que la autoridad que sustancie la sucesión aplique, en la mayoría de los casos, su propio Derecho.*

### 3. LA NO APLICACIÓN DEL REGLAMENTO AL ÁMBITO FISCAL

Centrándonos ya en lo que es el ámbito propiamente fiscal o tributario, después de leer un aviso en este sentido en el considerando 10<sup>a</sup>, nos topamos de bruces con la confirmación contenida en el artículo 1°, donde se especifica el ámbito de aplicación del Reglamento, de que el mismo no será aplicable a las cuestiones fiscales. Es una afirmación escueta pero contundente. Ciertamente, el considerando 10° es mucho

más expresivo, y desarrolla la interpretación correcta de esta afirmación del artículo 1º del Reglamento.

*Artículo 1. Ámbito de aplicación*

*1. El presente Reglamento se aplicará a las sucesiones por causa de muerte. No será aplicable a las cuestiones fiscales, aduaneras y administrativas.*

*Considerando 10º: El presente Reglamento no se aplica a cuestiones fiscales ni a cuestiones administrativas de Derecho público. Por consiguiente, debe corresponder al Derecho nacional determinar, por ejemplo, las modalidades de cálculo y pago de los tributos y otras prestaciones de Derecho público, ya se trate de tributos adeudados por el causante a fecha del fallecimiento, o de cualquier tipo de tributo relacionado con la sucesión que deba ser abonado con cargo a la herencia o por los beneficiarios. También debe corresponder al Derecho nacional determinar si la entrega de bienes sucesorios a los beneficiarios en virtud del presente Reglamento o la inscripción de los bienes sucesorios en un registro pueden estar sujetas a tributación.*

Esta última frase del considerando 10º, se concreta de manera indirecta en artículo 1.2.1) del Reglamento.

*Artículo 1. Ámbito de aplicación*

*2. Quedarán excluidos del ámbito de aplicación del presente Reglamento: (...)*

*l) Cualquier inscripción de derechos sobre bienes muebles o inmuebles en un registro, incluidos los requisitos legales para la práctica de los asientos, y los efectos de la inscripción o de la omisión de inscripción de tales derechos en el mismo.*

En el ámbito tributario, más que un requisito para la entrega de bienes sucesorios o su inscripción en un registro, la necesidad de probar el pago del impuesto, o al menos la presentación de la declaración correspondiente en los casos de exención o prescripción del tributo, como decía más que como un requisito de validez de la transmisión o la inscripción se configura como un impedimento, una prohibición, o un supuesto de responsabilidad subsidiaria del intermediario en la transmisión o en la inscripción

que le convierten en deudor frente a la Hacienda Pública del pago del tributo. La responsabilidad obliga al intermediario a verificar el previo pago del impuesto por el contribuyente, antes de proceder a la transmisión o inscripción de los bienes sucesorios, para evitar ser requerido por Hacienda al pago del tributo.

Pues bien, llegados a este punto, uno no sabe a qué carta quedarse y reina la confusión. Resulta que el Vicepresidente de la Academia me propone un tema a desarrollar en una jornada y lo primero que dice el Reglamento nada más empezar, en su artículo 1º, es que mi intervención ha quedado aparentemente vacía de contenido. Podría terminar aquí, aseverando, tal y como hace el Reglamento Sucesorio europeo, que no tiene implicaciones fiscales.

Sin embargo, si escarbamos un poco más en el articulado del Reglamento, observaremos que, a pesar de la dicción literal del citado artículo 1º, en el mismo no se contiene toda la verdad. ¿Por qué? Porque el Derecho tributario es un derecho adjetivo, no sustantivo, es decir, es un derecho que se aplica sobre realidades o negocios jurídicos preexistentes. Y por tanto, en la medida en que el Reglamento Sucesorio europeo incida en estas situaciones preexistentes estará afectando al Derecho tributario, aunque lo haga de manera indirecta. Vamos a comprobarlo claramente con la determinación de la ley civil aplicable a la sucesión que establece el Reglamento.

#### 4. LA LEY CIVIL APLICABLE

El Reglamento, en sus artículos 21 y 22, prevé dos criterios principales para establecer la ley civil aplicable a una sucesión: la ley que corresponde con la residencia habitual del causante en el momento de su fallecimiento, o la ley de su nacionalidad, si difiere de la residencia habitual, siempre que la haya elegido expresamente. También se recoge algún otro criterio subsidiario como el del especial vínculo con un territorio distinto a la residencia habitual.

*Artículo 21. Regla general*

*1. Salvo disposición contraria del presente Reglamento, la ley aplicable a la totalidad de la sucesión será la del Estado en el que el causante tuviera su residencia habitual en el momento del fallecimiento.*

*2. Si, de forma excepcional, resultase claramente de todas las circunstancias del caso que, en el momento del fallecimiento, el causante mantenía un vínculo manifiestamente más estrecho con un Estado distinto del Estado cuya ley fuese aplicable de conformidad con el apartado 1, la ley aplicable a la sucesión será la de ese otro Estado.*

*Artículo 22. Elección de la ley aplicable*

*1. Cualquier persona podrá designar la ley del Estado cuya nacionalidad posea en el momento de realizar la elección o en el momento del fallecimiento. (...)*

*4. Cualquier modificación o revocación de la elección de la ley deberá cumplir los requisitos formales aplicables a la modificación o la revocación de las disposiciones mortis causa.*

Asimismo, el Reglamento prevé situaciones jurídicas como las que se dan entre nosotros, con varias legislaciones civiles en materia sucesoria. El artículo 36 del Reglamento hace prevalecer las normas internas sobre conflicto de leyes contenidas en el Código civil, a la hora de determinar la ley civil aplicable a la sucesión. Y solo en ausencia de dichas normas, el Reglamento se aventura por conceptos que no casan con la vecindad civil prevista en el Código civil, como puede ser la residencia habitual del causante.

*Artículo 36. Estados con más de un sistema jurídico – conflictos territoriales de leyes*

*1. En el caso de que la ley designada por el presente Reglamento fuera la de un Estado que comprenda varias unidades territoriales con sus propias normas jurídicas en materia de sucesiones, las normas internas sobre conflicto de leyes de dicho Estado determinarán la unidad territorial correspondiente cuyas normas jurídicas regularán la sucesión.*

2. *A falta de tales normas internas sobre conflicto de leyes:*

a) *toda referencia a la ley del Estado a que hace referencia el apartado 1 se entenderá, a efectos de determinar la ley aplicable con arreglo a las disposiciones relativas a la residencia habitual del causante, como una referencia a la ley de la unidad territorial en la que este hubiera tenido su residencia habitual en el momento del fallecimiento;*

b) *toda referencia a la ley del Estado a que hace referencia el apartado 1 se entenderá, a efectos de determinar la ley aplicable con arreglo a las disposiciones relativas a la nacionalidad del causante, como una referencia a la ley de la unidad territorial con la que el causante hubiera tenido una vinculación más estrecha;*

c) *toda referencia a la ley del Estado a que hace referencia el apartado 1 se entenderá, a efectos de determinar la ley aplicable con arreglo a cualesquiera otras disposiciones relativas a otros elementos que sean factores de vinculación, como una referencia a la ley de la unidad territorial en la que esté ubicado el elemento pertinente*

Eso sí, el considerando 37° del Reglamento nos aclara que a una sucesión sólo le resultará aplicable una ley civil, lo cual puede dar lugar a algún conflicto en el ámbito civil si la sucesión no se produce en un solo acto y se cambia la nacionalidad o la residencia habitual entre los distintos momentos en que se transmite la sucesión. No es mi intención entrar a debatir cuestiones civiles por lo que simplemente dejo apuntada la situación.

*Considerando 37°: Para que los ciudadanos puedan aprovechar, respetando en todo momento la seguridad jurídica, las ventajas que ofrece el mercado interior, el presente Reglamento debe permitirles conocer cuál será la legislación aplicable a su sucesión. Además, deben introducirse normas armonizadas en materia de conflicto de leyes para evitar resultados contradictorios. La norma principal debe garantizar que la sucesión se rija por una ley previsible, con la que guarde una estrecha vinculación. Por motivos de seguridad jurídica y para evitar la fragmentación de la sucesión, es necesario que esta ley rija la totalidad de la sucesión, es decir, todos los bienes y derechos, con independencia de su naturaleza y de si es-*



*tán ubicados en otro Estado miembro o en un tercer Estado, que formen parte de la herencia.*

Este es el campo de juego de la norma fiscal para su aplicación: una ley civil que corresponde a la nacionalidad o a la residencia habitual del causante. En la mayoría de los supuestos, la regulación material de la ley civil no tiene mayores consecuencias en el ámbito fiscal. En otras palabras, que la ley civil regule una transmisión sucesoria por vía testamentaria, a través de sustituciones fideicomisarias, por vía legal, mediante pacto sucesorio, etcétera, no afecta en principio al ámbito tributario. Lo relevante a efectos tributarios será el momento en que se entienda producida la transmisión de los bienes sucesorios, o si se quiere seguir la definición del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el momento en que se entiende producida la adquisición de bienes y derechos por el heredero o legatario, independientemente de la figura sucesoria mediante la que se produzca esta transmisión.

Desde una perspectiva tributaria, uno de los mayores problemas es cómo entendemos el concepto de residencia habitual en el ámbito civil. Existe un concepto fiscal de residencia habitual. No obstante, el Reglamento no utiliza este concepto. Tampoco define el concepto civil de residencia habitual en su articulado aunque lo menciona de forma indirecta en su artículo 10, cuando está fijando la competencia de las autoridades competentes para aplicar la ley sucesoria civil. El artículo 10.1.b) se refiere al transcurso de un plazo de cinco años, sin que quede claro que dicho plazo constituya un elemento temporal de la residencia habitual.

Para intentar aclarar el concepto civil de residencia habitual, según el Reglamento Sucesorio europeo, debemos acudir a los considerandos 23º, 24º y 25º, respectivamente.

*Considerando 23º: Habida cuenta de la creciente movilidad de los ciudadanos y con el fin de asegurar la correcta administración de justicia en la Unión y de garantizar que exista un nexo real entre la sucesión y el Estado miembro en que se ejerce la competencia, el presente Reglamento*

debe establecer como *nexo general*, a efectos de la determinación tanto de la competencia como de la ley aplicable, la residencia habitual del causante en el momento del fallecimiento. Con el fin de determinar la residencia habitual, la autoridad que sustancie la sucesión debe proceder a una evaluación general de las circunstancias de la vida del causante durante los años precedentes a su fallecimiento y en el momento del mismo, tomando en consideración todos los hechos pertinentes, en particular la duración y la regularidad de la presencia del causante en el Estado de que se trate, así como las condiciones y los motivos de dicha presencia. La residencia habitual así determinada debería revelar un vínculo estrecho y estable con el Estado de que se trate teniendo en cuenta los objetivos específicos del presente Reglamento.

*Considerando 24º: En algunos casos, determinar la residencia habitual del causante puede revelarse complejo. Tal sería el caso, en particular, cuando por motivos profesionales o económicos el causante hubiese trasladado su domicilio a otro país para trabajar en él, a veces por un período prolongado, pero hubiera mantenido un vínculo estrecho y estable con su Estado de origen. En tal caso, dependiendo de las circunstancias, podría considerarse que el causante tenía su residencia habitual en su Estado de origen, en el que estaba situado el centro de interés de su familia y su vida social. También podrían suscitarse otras situaciones complejas cuando el causante haya residido en diversos Estados alternativamente o viajado de un Estado a otro sin residir permanentemente en ninguno de ellos. Si el causante fuera nacional de uno de dichos Estados o tuviera sus principales bienes en uno de ellos, la nacionalidad de aquel o la localización de dichos bienes podrían constituir un factor especial en la evaluación general de todas las circunstancias objetivas.*

*Considerando 25º: Por lo que respecta a la determinación de la ley aplicable a la sucesión, en casos excepcionales en los que, por ejemplo, el causante se haya mudado al Estado de su residencia habitual poco tiempo antes de su fallecimiento, y todas las circunstancias del caso indiquen que aquel tenía un vínculo manifiestamente más estrecho con otro Estado, la autoridad que sustancie la sucesión puede llegar a concluir que la ley aplicable a la sucesión no sea la ley del Estado de residencia habitual del*

*causante sino la ley del Estado con el que el causante tenía un vínculo manifiestamente más estrecho. No obstante, la vinculación manifiestamente más estrecha no debe emplearse como nexa subsidiario cuando la determinación de la residencia habitual del causante en el momento de su fallecimiento resulte compleja.*

Recapitulemos. Desde una perspectiva civil, por tanto, la residencia habitual se deducirá de las circunstancias de la vida del causante durante los años precedentes a su fallecimiento. ¿Cuántos años se deben tener en cuenta? Evidentemente, el plural nos obliga a pensar que, como mínimo serán dos, y el citado artículo 10.1.b) del Reglamento impedía considerar residente habitual en un territorio a quien no lo era desde hacía cinco años. Por tanto, un mínimo de dos años y un máximo de cinco años. Las circunstancias de la vida a tener en cuenta son la duración y regularidad de la presencia del causante en el territorio. Por ejemplo, un jubilado alemán que está todos los años durante los meses de invierno en las Islas Canarias, ¿sería residente a efectos de este Reglamento? El considerando 23º nos dice que valoremos las condiciones y los motivos de la presencia en el territorio. Para que se establezca la residencia habitual, asimismo, debe tratarse de un vínculo estrecho y estable. A pesar de todas estas características del residente habitual, sigo sin saber si el jubilado alemán es o no residente a efectos civiles.

A continuación, se analizan otros supuestos problemáticos. Por ejemplo, cuando el causante trabaja en un Estado pero tiene su centro de interés en otro Estado. En el ámbito civil, a diferencia del tributario, el centro de interés no hace referencia a la obtención de rentas sino a los vínculos familiares y de vida social. U otro ejemplo, el causante que no permanece en un Estado sino que se traslada continuamente de un Estado a otro; en este caso, nos olvidamos de la residencia habitual y acudimos a la nacionalidad o a la localización de sus principales bienes. Este último criterio tiene cierto parecido con la determinación de la residencia habitual de las personas jurídicas a efectos fiscales; no obstante, en el ámbito tributario se tienen en cuenta los bienes inmuebles, mientras

que en el ámbito civil del Reglamento Sucesorio europeo no sabemos cuáles son los principales bienes, si los inmuebles o los muebles, o depende de la composición del patrimonio de cada causante.

Por último, se fija una regla antifraude para evitar lo que podríamos llamar el turismo jurídico-civil, de modo similar a las reglas que impiden el “turismo fiscal”. Cuando el causante se muda poco tiempo antes de su fallecimiento a un Estado, su residencia habitual será la del Estado de origen si allí tenía un vínculo manifiestamente más estrecho. ¿Cuánto es “poco tiempo antes”? ¿un mes?, ¿seis meses?, ¿un año? Para desesperación de los tributaristas, no se nos dice.

En el ámbito tributario, la residencia habitual es una situación de hecho que se define por una delimitación temporal cierta. Así, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las personas físicas tienen su residencia habitual en Bizkaia aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

- 1.<sup>a</sup> Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del año inmediatamente anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del Impuesto, el período de permanencia en el Territorio Histórico de Bizkaia sea mayor que en el de cada uno de los otros dos Territorios Históricos.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio vizcaíno cuando radique en él su vivienda habitual.

- 2.<sup>a</sup> Cuando tenga en Bizkaia su principal centro de intereses.
- 3.<sup>a</sup> Cuando sea Bizkaia el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Es decir, la permanencia durante más días del año anterior al devengo del Impuesto en un territorio, o en su defecto, el principal centro de intereses, o por último, la última residencia declarada serán los criterios para fijar la residencia habitual a efectos fiscales. Como vemos, el concepto ci-

vil y el concepto fiscal de residencia habitual no coinciden. Fiscalmente bastan seis meses de permanencia en un territorio mientras que civilmente hacen falta como mínimo dos años u otro tipo de vinculación personal.

Estas diferencias en los puntos de conexión de las normas civiles y las fiscales provoca que pueda resultar aplicable a una sucesión regulada por una ley civil de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, la normativa fiscal vizcaína. Por esta vía, entra la normativa civil de toda Europa, ya no sólo la distintas legislaciones civiles vigentes en el Estado, como sucedía hasta ahora. Evidentemente, esta circunstancia desborda por completo mi intervención. Donde parecía de la lectura del artículo 1º del Reglamento, que fiscalmente no había nada que decir, hemos pasado a la situación contraria, deberíamos poder analizar la normativa sucesoria de los por ahora 24 Estados miembros de la Unión (uno más cuando entre en vigor este Reglamento Sucesorio europeo), para ver cómo se co-honestan con la regulación fiscal prevista en Bizkaia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Y viceversa, por la misma vía, a nuestro querido Derecho civil foral se le puede acabar aplicando la normativa fiscal de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

No es posible que la norma foral de Bizkaia prevea todas las figuras sucesorias europeas. Evidentemente, esta labor exigirá la aplicación de la analogía en aquellas figuras sucesorias que se asemejen a las previstas en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, eso sí, siempre dentro de los límites que se marca el artículo 13 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de Bizkaia para la aplicación de la analogía. Es decir, que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Pongamos dos rápidos ejemplos de situaciones que se pueden llegar a producir. Por ejemplo, una persona que ha vivido hasta hace ocho meses en Finlandia y se ha trasladado a Bizkaia, donde fallece. Además, en este

ejemplo la cosa se complica un poco más puesto que, como el causante no ha adquirido su residencia habitual fiscal en Bizkaia con cinco años de antelación a su fallecimiento no podrá aplicársele la normativa fiscal vizcaína. En este supuesto, la ley civil aplicable será la finesa porque es residente habitual en Finlandia a efectos civiles; la Hacienda competente para exaccionar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones será la vizcaína porque es residente habitual en Bizkaia a efectos fiscales; y por último, la normativa fiscal aplicable será la de territorio común porque no han pasado cinco años desde que adquirió la residencia habitual fiscal en Bizkaia hasta que ha fallecido. Segundo ejemplo, un extranjero, un finés, que ha elegido expresamente la ley civil de su nacionalidad para regular su sucesión, y que reside fiscalmente en Bizkaia desde hace más de cinco años. La ley civil sucesoria, la finesa; la Hacienda competente, la vizcaína; y la normativa fiscal aplicable, también la vizcaína.

## 5. EL PACTO SUCESORIO CON EFICACIA DE PRESENTE

Como hemos adelantado en líneas precedentes, el ámbito sucesorio que regula el Reglamento Sucesorio europeo se circunscribe a las sucesiones por causa de muerte. De ahí que tanto la definición de sucesión como la definición de pacto sucesorio que realiza el artículo 3 del Reglamento limiten la aplicación de los conceptos de «sucesión» y «pacto sucesorio» a las transmisiones *mortis causa*.

### *Artículo 3. Definiciones*

*1. A los efectos del presente Reglamento, se entenderá por:*

*a) «sucesión»: la sucesión por causa de muerte, abarcando cualquier forma de transmisión mortis causa de bienes, derechos y obligaciones, ya derive de un acto voluntario en virtud de una disposición mortis causa o de una sucesión abintestato;*

*b) «pacto sucesorio»: todo acuerdo, incluido el resultante de testamentos recíprocos, por el que se confieran, modifiquen o revoquen, con o sin con-*

*traprestación, derechos relativos a la sucesión o las sucesiones futuras de una o más personas que sean partes en dicho acuerdo;*

Es más, el considerando 11° del Reglamento circunscribe su ámbito a la sucesión, entendida en todo caso como sucesión *mortis causa*, tal y como se define en el artículo 3 del mismo.

*Considerando 11°: El presente Reglamento no debe aplicarse a ámbitos del Derecho civil distintos de la sucesión.*

De todo lo cual parecería deducirse que los pactos sucesorios con eficacia de presente que regula el Derecho civil foral vasco no son sucesiones. Desde luego que no lo son a efectos del Reglamento Sucesorio europeo. Y, sin embargo, para nosotros tanto desde una perspectiva civil como desde una perspectiva fiscal, los pactos sucesorios con eficacia de presente sí son sucesiones, si bien en los últimos tiempos en el ámbito fiscal se han limitado más los supuestos que se califican como pactos sucesorios de presente para diferenciarlos de las donaciones u otras transmisiones gratuitas e *inter vivos*.

El reglamento menciona de forma implícita a los pactos sucesorios con eficacia de presente para someter a la ley civil de la sucesión las consecuencias de dichas transmisiones una vez fallecido el causante.

*Considerando 14°: Los bienes, derechos y acciones creados o transmitidos por otros medios distintos de la sucesión, por ejemplo mediante liberalidades, también deben quedar fuera del ámbito de aplicación del presente Reglamento. Con todo, debe ser la ley que el presente Reglamento considere como la ley aplicable a la sucesión la que determine si las liberalidades o cualquier otra forma de disposición inter vivos que tenga por efecto la adquisición de un derecho real con anterioridad al fallecimiento deben ser reintegrados o tenerse en cuenta a los efectos del cálculo de las cuotas hereditarias de los beneficiarios según la ley aplicable a la sucesión.*

Estas reglas, sin embargo, pueden provocar la aplicación de más de una ley en la sucesión, cuestión civil que no me compete abordar, con las consecuencias fiscales de haber considerado la transmisión en virtud del

pacto sucesorio de presente como una forma de sucesión o una parte de la sucesión del causante, por lo que podrían acabar aplicándose varias normativas fiscales sobre una misma sucesión. Simplemente, dejo planteada la cuestión que requiere una reflexión con mayor profundidad que supera los objetivos que persigue mi intervención.

Otra situación derivada de la existencia de los pactos sucesorios con eficacia de presente es la posibilidad de que la transmisión sucesoria del patrimonio se produzca en varios actos. Vamos a imaginar que la ley de la sucesión, según el Reglamento prohíbe la celebración de pactos sucesorios con eficacia de presente, pero la ley civil aplicable cuando se hizo el pacto de presente sí lo admitía. ¿Se debería anular el pacto sucesorio con eficacia de presente que se hizo en su día? ¿Qué sucede con el impuesto que gravó el pacto sucesorio con eficacia de presente si se aplica otra ley fiscal en la sucesión *mortis causa*?

## 6. DOCUMENTOS PÚBLICOS

La normativa fiscal vizcaína es parca en lo que se refiere a la documentación que pueda proceder del extranjero y que se deba presentar para la correcta aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En concreto, el artículo 24.2 del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones de Bizkaia, se refiere a las escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, para las que el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo.

El Reglamento Sucesorio europeo, sin embargo, da entrada con fuerza vinculante a documentos públicos y resoluciones judiciales de otros Estados miembros de la Unión Europea. Es evidente que la normativa fiscal va



a requerir de una adecuación a los nuevos tiempos. El Reglamento prevé un procedimiento consultivo para que tengan valor probatorio los documentos públicos de un Estado miembro en otro Estado.

*Artículo 59.1.in fine.*

*Aquellas personas que deseen utilizar un documento público en otro Estado miembro podrán solicitar a la autoridad que lo expidió en el Estado miembro de origen que cumplimente el formulario establecido de acuerdo con el procedimiento consultivo a que se refiere el artículo 81, apartado 2. En dicho formulario se detallará el valor probatorio que el documento público tenga en el Estado miembro de origen.*

*Considerando 60º: Con el fin de tener en cuenta los distintos sistemas para sustanciar sucesiones en los Estados miembros, el presente Reglamento debe garantizar la aceptación y la fuerza ejecutiva en todos los Estados miembros de los documentos públicos en materia de sucesiones.*

Y sin duda, la estrella entre los documentos públicos internacionales es el certificado sucesorio europeo. Este certificado permite corroborar los extremos de la sucesión, y en consecuencia, legitima la transmisión de bienes y derechos que se lleven a cabo respetando las situaciones jurídicas recogidas en el certificado, pero se cuida muy mucho de que en todo caso se paguen los pertinentes impuestos, por ejemplo en la inscripción de bienes en un registro público.

*Artículo 69*

*5. El certificado será un título válido para la inscripción de la adquisición hereditaria en el registro competente de un Estado miembro, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1, apartado 2, letras k) y l).*

*Considerando 18º: En particular, el certificado sucesorio europeo expedido en virtud del presente Reglamento debe constituir un documento válido para inscribir los bienes sucesorios en el registro de un Estado miembro. Ello no debe impedir que las autoridades que tramiten la inscripción puedan pedir a la persona que la solicita que presente la información o los documentos adicionales requeridos en virtud de la ley del*

*Estado miembro en el que esté situado el registro, por ejemplo información o documentos relativos al pago de impuestos.*

## 7. TRONCALIDAD

El Reglamento Sucesorio europeo respeta, a grandes rasgos, la troncalidad vizcaína. Por tanto, las reglas fiscales relativas a la troncalidad, como la inexistencia de excesos de adjudicación con ocasión de la transmisión de bienes troncales, serán también aplicables a los no residentes que reciban bienes troncales, y en consecuencia, deban tributar en Bizkaia. El artículo 30 del Reglamento recoge esta previsión.

*Artículo 30. Disposiciones especiales que imponen restricciones relativas o aplicables a la sucesión de determinados bienes*

*Cuando la ley del Estado donde se encuentren situados determinados bienes inmuebles, empresas u otras categorías especiales de bienes contenga disposiciones especiales que, por razones de índole económica, familiar o social, afecten o impongan restricciones a la sucesión de dichos bienes, se aplicarán a la sucesión tales disposiciones especiales en la medida en que, en virtud del Derecho de dicho Estado, sean aplicables con independencia de la ley que rija la sucesión.*

*Considerando 54º: Por consideraciones económicas, familiares o sociales, determinados bienes inmuebles, determinadas empresas y otras categorías especiales de bienes están sometidos a normas especiales en el Estado miembro de ubicación que establecen restricciones sobre la sucesión respecto de esos bienes o que afectan a la misma. Conviene que el presente Reglamento garantice la aplicación de esas normas especiales. No obstante, para que pueda seguir siendo compatible con el objetivo general del presente Reglamento, esta excepción a la ley aplicable a la sucesión ha de interpretarse en sentido estricto. Por consiguiente, ni las normas de conflictos de leyes que somete a muebles e inmuebles a leyes diferentes ni las disposiciones que prevén una legítima superior a la establecida en la ley aplicable a la sucesión en virtud del presente Reglamento pueden considerarse*

*normas especiales que imponen restricciones sobre la sucesión respecto de esos bienes o que afectan a la misma.*

## 8. LOS ACREEDORES DEL CAUSANTE

El considerando 46° del Reglamento Sucesorio europeo establece unas medidas cautelares para que los posibles acreedores del causante no vean defraudados sus derechos por no haber tenido conocimiento de la existencia de bienes y derechos de la herencia contra los que poder acudir.

*Considerando 46°: El presente Reglamento debe prever la facilitación de información sobre la apertura de la sucesión a los posibles acreedores de Estados miembros distintos de aquel en el que se encuentren los bienes y derechos de la herencia. Por consiguiente, en el contexto de la aplicación del presente Reglamento se debe tener en cuenta la posibilidad de crear un mecanismo, en su caso por medio del portal de justicia en red, que permita a los posibles acreedores de otros Estados miembros acceder a la información pertinente, de manera que puedan dar a conocer sus reclamaciones.*

Esta salvaguarda de los derechos de los acreedores a través del portal de justicia en red obligará a nuestras Haciendas públicas a modificar sus hábitos de funcionamiento si quieren cobrar las deudas tributarias en aquellos supuestos en que el causante sea deudor frente a la Hacienda pública por cualquier tributo, más allá del ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones donde generalmente los deudores son los herederos y no los causantes de la herencia.

## 9. SUCESIÓN VACANTE

Otra cuestión adicional, en este caso para regocijo de nuestras Diputaciones Forales, es que el artículo 33 del Reglamento respeta el derecho que tienen a adquirir la herencia que ha quedado vacante, siempre que acepten a beneficio de inventario. Si bien no estamos ante una cuestión

tributaria propiamente dicha puesto que ese derecho no constituye un tributo, se trata de un ingreso patrimonial en los presupuestos de los entes forales, materia ésta que sí regula el Derecho Financiero y Tributario y cuyo comentario no he podido evitar. En concreto, es el artículo 73 de la Ley 3/1992 el que establece este derecho de las Diputaciones Forales.

*Artículo 33 del Reglamento Sucesorio europeo. Sucesión vacante*

*En la medida en que, conforme a la ley aplicable a la sucesión determinada por el presente Reglamento, no hubiera heredero ni legatario de ningún bien en virtud de una disposición mortis causa, ni ninguna persona física llamada por esa ley a la sucesión del causante, la aplicación de dicha ley no será obstáculo para que un Estado miembro o una entidad designada por dicho Estado miembro pueda tener el derecho de apropiarse, en virtud de su propia ley, de los bienes hereditarios que se encuentren situados en su territorio, siempre y cuando los acreedores puedan obtener satisfacción de sus créditos con cargo a los bienes de la totalidad de la herencia.*

*Considerando 56º: En algunos casos, puede ocurrir que ninguna persona reclame una herencia. Los distintos ordenamientos jurídicos tienen disposiciones distintas para esas situaciones. En algunos sistemas jurídicos, por ejemplo, el Estado puede reclamar la herencia vacante como si fuera un heredero con independencia de la ubicación de los bienes. En otros ordenamientos jurídicos, el Estado puede apropiarse solo de los bienes ubicados en su territorio. Por consiguiente, el presente Reglamento debe establecer una norma que disponga que la ley aplicable a la sucesión no debe obstar para que un Estado miembro pueda apropiarse en virtud de su propia legislación de los bienes ubicados en su territorio. No obstante, para garantizar que esta norma no perjudique a los acreedores de la herencia, se ha de añadir la condición de que los acreedores de la herencia deben poder procurar la satisfacción de sus reclamaciones con cargo a los bienes y derechos de la herencia con independencia de la ubicación de estos.*

## 10. EL PAGO DE TASAS JUDICIALES

Quisiera traer una última cuestión que me ha llamado la atención porque está de actualidad permanente. Me refiero a la exención de las tasas judiciales en los procedimientos relativos a la declaración de fuerza ejecutiva de las resoluciones provenientes de otros Estados miembros de la Unión Europea, tal y como establece el artículo 58 del Reglamento.

### *Artículo 58. Exención de impuestos, derechos y tasas*

*El Estado miembro de ejecución no percibirá impuesto, derecho ni tasa alguna, proporcional al valor del litigio, en los procedimientos relativos a la declaración de fuerza ejecutiva.*

Esta ha querido ser una pequeña reflexión a vuela pluma de las implicaciones que el Reglamento Sucesorio europeo va a generar en el ámbito tributario. No quiero aburrirles más. ¡Muchas gracias por la atención que me han prestado!