

ÍNDICE

Boletines Oficiales

BOE. Núm 124 de 25.05.2023



VIVIENDA. [Ley 12/2023](#), de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda.

[\[pág. 2\]](#)



DAC 7 Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS. [Ley 13/2023](#), de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

[\[pág. 6\]](#)

Actualidad del TC



PACTOS SUCESORIOS. El Pleno del TC desestima el recurso de inconstitucionalidad presentado por la xunta de galicia contra la tributación en el irpf de los bienes recibidos en virtud de pactos y contratos sucesorios. **EXISTEN 2 VOTOS PARTICULARES**

[\[pág. 10\]](#)

Boletines Oficiales

BOE núm. 124 de 25/05/2023



LEY VIVIENDA. Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda.

Notas de las novedades más importantes:

1.- Zonas tensionadas en el mercado del alquiler: (art. 18)

La declaración de una zona (puede ser un barrio o un municipio) como “zona tensionada” dependerá de cada Comunidad Autónoma.

La declaración de zona de mercado residencial tensionado requerirá la **elaboración de una memoria** que lo justifique, a través de datos objetivos fundamentada en el desabastecimiento de vivienda para uso para la población residente, incluyendo las dinámicas de formación de nuevos hogares en condiciones que hagan asequible por producirse una de las circunstancias siguientes:

- Que el coste medio de la hipoteca o del alquiler más los gastos y suministros básicos supere el 30% de la renta media de los hogares
- Que el precio de compra o alquiler de la vivienda haya aumentado al menos 3 puntos por encima del IPC en los 5 años anteriores a la declaración de área tensionada.

Las zonas de mercado tensionado será objeto de **revisión a los 3 años** de entrada en vigor de la Ley.

Antes del 31 de diciembre de 2024 el INE definirá un índice de referencia para la actualización anual de los contratos de arrendamiento de vivienda. (DA 11)

Además, se conformará una **base de datos de contratos de arrendamiento de vivienda (DA 1ª)** a partir de la información contenida en los actuales registros autonómicos de fianzas de las comunidades autónomas, en el Registro de la Propiedad y otras fuentes de información de ámbito estatal, autonómico o local, con el objeto de incrementar la información disponible para el desarrollo del Sistema de índices de referencia del precio del alquiler de vivienda

2.- Definición de gran tenedor: (art. 3)

En el artículo 3 establece las definiciones de “vivienda”, “infravivienda”, “vivienda digna”, “gastos y suministros básicos”, “residencia habitual”, “residencia secundaria”, “sinhogarismo”, y entre ellos regula el “gran tenedor” que será aquellas persona física o jurídica que sea titular de **más de 10 inmuebles urbanos** de uso residencial o una superficie construida de más de **1.500m2 de uso residencial**.



Esta definición **podrá ser particularizada** en la declaración de entornos de **mercado residencial tensionado** hasta aquellos **titulares de cinco o más inmuebles urbanos de uso residencial ubicados en dicho ámbito**, cuando así sea motivado por la comunidad autónoma en la correspondiente memoria justificativa.

Esta ley establece sus definiciones a los efectos de lo dispuesto en la misma, **y en tanto no entren en contradicción con las reguladas por las administraciones competentes en materia de vivienda**, en cuyo caso, y a los efectos de su regulación, **prevalecerán aquéllas**.

3.- Obligación de suministrar información de los grandes tenedores: (art. 19)

Las Administraciones públicas competentes en materia de vivienda podrán exigir a los grandes tenedores de vivienda en las zonas de mercado residencial tensionado declaradas el **cumplimiento de la obligación de colaboración y suministro de información** sobre el uso y destino de las viviendas de su titularidad que se encuentren en tales zonas de mercado residencial tensionado

4. Contratos vigentes: (DT 4ª)

Los contratos de arrendamiento sometidos a la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, **celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, continuarán rigiéndose por lo establecido en el régimen jurídico que les era de aplicación.** Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, cuando las partes lo acuerden y no resulte contrario a las previsiones legales, los contratos preexistentes podrán adaptarse al régimen jurídico establecido en esta Ley.

5. Actualización anual del alquiler (no se tomará como índice el IPC) (DF 6ª que modifica el art. 46 del RD Ley 6/2022)

Para todo el año 2024:

La persona arrendataria de un contrato de alquiler de vivienda sujeto a la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos **cuya renta deba ser actualizada porque se cumpla la correspondiente anualidad de vigencia dentro del periodo comprendido entre el 1 de enero de 2024 y el 31 de diciembre de 2024**, podrá negociar con el arrendador el incremento que se aplicará en esa actualización anual de la renta, con sujeción a las siguientes condiciones:

a) **En el caso de que el arrendador sea un gran tenedor**, el incremento de la renta será el que resulte del **nuevo pacto entre las partes**, sin que la variación anual de la renta pueda exceder del **tres por ciento**. En ausencia de este nuevo pacto entre las partes, el incremento de la renta quedará sujeto a esta misma limitación.



Se entenderá como **gran tenedor a los efectos de este artículo** a la persona física o jurídica que sea titular de **más de diez inmuebles** urbanos de uso residencial o una superficie construida de más de 1.500 m² de uso residencial, excluyendo en todo caso garajes y trasteros.

b) **En el caso de que el arrendador no sea un gran tenedor**, el incremento de la renta será el que resulte del **nuevo pacto entre las partes**. En ausencia de este nuevo pacto entre las partes, el incremento de la renta a aplicar **no podrá ser superior al tres por ciento.**»

6. Pago de la renta, obligatorio por medios electrónicos: (DF 1ª. Dos que modifica el art. 17 de la LUA)

El pago se efectuará **a través de medios electrónicos**. Excepcionalmente, cuando alguna de las partes carezca de cuenta bancaria o acceso a medios electrónicos de pago y a solicitud de esta, se podrá efectuar en metálico y en la vivienda arrendada.

7. Aplicación del índice en los contratos sujetos a la vigente Ley (contratos firmados con la nueva ley vigente) (DF 1ª. Dos que modifica el art. 17 de la LUA)

La nueva ley distingue entre:

- cuando el arrendador sea **gran tenedor de vivienda y en los que el inmueble se ubique en una zona de mercado residencial tensionado** dentro del periodo de vigencia de la declaración de la referida zona en los términos dispuestos en la referida Ley XX/XXX, de xx de xxxx, por el derecho a la vivienda, **la renta pactada al inicio del nuevo contrato no podrá exceder del límite máximo del precio aplicable conforme al sistema de índices de precios de referencia.**

- **en los demás casos**, la renta pactada en el nuevo contrato **no podrá exceder de la última renta de contrato de alquiler que hubiera estado vigente en los últimos 5 años**. Únicamente podrá incrementarse, en un máximo del 10% sobre la última renta pactada cuando: la vivienda hubiera habido alguna actuación de rehabilitación; mejora en la vivienda; mejora en la accesibilidad; cuando el contrato se firme por 10 años o más

8. Gastos de gestión inmobiliaria y formalización del contrato: (DF 1ª. Dos que modifica el art. 20 de la LAU)

Serán de **cargo del arrendador**.

9. Repercusión de gastos: (DF 1ª. Dos que modifica el art. 17 de la LUA)

En los contratos de arrendamiento de vivienda sujetos a la presente Ley en los que el inmueble se ubique en una zona de mercado residencial tensionado dentro del periodo de vigencia de la declaración de la referida zona en los términos dispuestos en la Ley XX/XXX, de xx de xxxx no pueden fijarse nuevas condiciones que establezcan la repercusión al arrendatario de cuotas o gastos que no estuviesen recogidas en el contrato anterior.

10. Incentivos fiscales: La Disposición final segunda del Proyecto de Ley de vivienda establece incentivos fiscales aplicables en el IRPF a los arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda:

- Reducciones por arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda: (modificación del art. 23 de la LIRPF)

El rendimiento neto positivo de los arrendamientos se reducirá:

a) En un 90 por ciento cuando se hubiera formalizado por el mismo arrendador un nuevo contrato de arrendamiento sobre una vivienda situada en una zona de mercado residencial tensionado, en el que la renta inicial se hubiera rebajado en más de un 5 por ciento en relación con la última renta del anterior contrato de arrendamiento de la misma vivienda, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior.

b) En un 70 por ciento cuando no cumpliéndose los requisitos señalados en la letra a) anterior, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

1.º Que el contribuyente hubiera alquilado por primera vez la vivienda, siempre que ésta se encuentre situada en una zona de mercado residencial tensionado y el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años. Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en esta letra.

2.º Cuando el arrendatario sea una Administración Pública o entidad sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.

c) En un 60 por ciento cuando, no cumpliéndose los requisitos de las letras anteriores, la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 41 del Reglamento del Impuesto que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento.

d) En un 50 por ciento, en cualquier otro caso.

Los requisitos señalados deberán cumplirse en el momento de celebrar el contrato de arrendamiento, siendo la reducción aplicable mientras se sigan cumpliendo los mismos.

Mini Boletín FISCAL diario

90%	Bajada de la renta en zona tensionada. Cuando se firme un nuevo contrato en una zona de mercado residencial tensionado con una bajada de, al menos, un 5% sobre la renta del contrato anterior.
70%	Alquiler por primera vez de viviendas en áreas tensionadas a jóvenes. En caso de nuevos contratos de arrendamiento a jóvenes de entre 18 y 35 años en dichas áreas. Vivienda asequible incentivada o protegida. Vivienda arrendada a la administración pública o entidad del tercer sector o acogida a algún programa público de vivienda que limite la renta del alquiler
60%	Rehabilitación o mejora. En caso de que se hubiesen llevado a cabo obras de rehabilitación en los dos años anteriores.

- **Contratos anteriores:** Los rendimientos netos positivos derivados de contratos de arrendamiento de vivienda que se hubiera celebrado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de vivienda les resultará de aplicación las reducciones de la LIRPF en su **redacción vigente a 31 de diciembre de 2021**. ([nueva disposición transitoria 21](#))

- La disposición final tercera modifica la Ley de Haciendas Locales (modificación del art. 72) respecto al recargo del IBI por inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente.

A estos efectos tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado, de forma continuada y sin causa justificada, por un plazo superior a **dos años**, conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal, y pertenezcan a titulares de cuatro o más inmuebles de uso residencial.

El recargo podrá ser de hasta el **100 por ciento** de la cuota líquida del impuesto cuando el periodo de desocupación sea superior a tres años, pudiendo modularse en función del periodo de tiempo de desocupación.

Además, los ayuntamientos podrán aumentar el porcentaje de recargo que corresponda con arreglo a lo señalado anteriormente en **hasta 50 puntos porcentuales** adicionales en caso de inmuebles pertenecientes a titulares de dos o más inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados en el mismo término municipal.

11. Desahucios: (DF 5ª que modifica el art. 150 de la LEC)

Mejora de la regulación del procedimiento de desahucio en situaciones de vulnerabilidad. Se contemplan mejoras en el procedimiento de desahucio que pueda afectar a la vivienda habitual de hogares vulnerables para garantizar una comunicación efectiva y rápida entre el órgano judicial y los servicios sociales a través de un requerimiento para que estos evalúen la situación y, en su caso, atiendan rápidamente a las personas en situación de vulnerabilidad económica y/o social.

Se asegura que los servicios sociales puedan ofrecer soluciones habitacionales a los afectados, evitando situaciones de desamparo como consecuencia del desalojo. Además, se incrementan los plazos de suspensión de los lanzamientos en estas situaciones de vulnerabilidad, de 1 a 2 meses cuando el propietario es persona física y de 3 a 4 cuando es persona jurídica. Además, se introducen en el procedimiento criterios objetivos para definir las situaciones de vulnerabilidad económica.

BOE núm. 124 de 25/05/2023



DAC 7 Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS. [Ley 13/2023](#), de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

Resaltamos las siguientes medidas:

1. Transposición de la DAC7:

(Art. único modifica art. 93 de la LGT)

Las personas jurídicas o entidades deberán comunicar a la Administración tributaria la identificación de los titulares reales de las mismas.

2. Permitir el examen de la contabilidad en un proceso de comprobación limitada:

(Art. único modifica art. 136 de la LGT)

Se **permite a la AEAT examinar la contabilidad mercantil en una comprobación limitada.**

El examen de la contabilidad se limitará a constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento.

El examen de la contabilidad no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

Se **modifica la regulación del procedimiento de comprobación limitada, de forma que, manteniéndose la limitación de las facultades de la Administración en el ámbito de la gestión tributaria, se contempla un incremento de las mismas.**

3. Declaración de responsabilidad corresponde al órgano de recaudación

(Art. único modifica art. 174 de la LGT)

La competencia para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad y para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad **corresponde al órgano de recaudación.**

4. Inspecciones conjuntas

(Art. único modifica art. 177 quinquies de la LGT)

Son inspecciones conjuntas las actuaciones inspectoras que se realizan por la Administración tributaria de forma conjunta con otro u otros Estados en relación con personas o entidades de interés común o complementario para los Estados intervinientes de acuerdo con la normativa de asistencia mutua que resulte de aplicación

Se aplicará a partir del **1 de enero de 2024**

5. Planificación fiscal agresiva:

(Art. único que modifica la DA 24ª de la LGT)

Se elimina la obligación de los intermediarios eximidos del deber de secreto profesional de comunicar a los demás intermediarios para adaptar la LGT a la sentencia del TSJUE de 8 de diciembre de 2022 en el asunto C-694/22, que ha declarado que la obligación contenida en el

artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, conocida comúnmente como DAC 6, que **impone a los intermediarios amparados por el secreto profesional que notifiquen el ejercicio de dicho secreto al resto de intermediarios que no son sus clientes**, vulnera el artículo 7 de la Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea en el caso de los abogados. En orden a recoger dicha jurisprudencia, **se modifica el régimen de la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal eliminando dicha comunicación.**

6. Nueva figura de autoliquidación rectificativa:

(Art. único que modifica el art. 120 de la LGT)

Con el objeto de seguir avanzando en la asistencia al contribuyente y en la mejora de la gestión tributaria, **se modifica el art. 120 de la LGT** que establece un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones, regulando con esta finalidad la **nueva figura de la autoliquidación rectificativa.**

Esta nueva figura sustituirá, en aquellos tributos en los que así se establezca, el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación.

De esta forma, mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa el obligado tributario podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia del resultado de la misma, sin necesidad de esperar la resolución administrativa.

7. Obligaciones de información de determinados operadores digitales:

(Art. único que introduce una nueva DA 25ª de la LGT)

La nueva normativa apunta que el operador de plataformas digitales deberá comunicar diversos datos relativos a las actividades económicas, denominadas "actividades pertinentes", en las que medien los operadores a través de las plataformas digitales que gestionan, poniendo en contacto a los vendedores de bienes o prestadores de determinados servicios, denominados "vendedores", y los usuarios de dichas plataformas.

En este caso, existen una serie de **vendedores excluidos de esta información, como son las entidades consideradas administraciones públicas y las entidades cotizadas.**

Asimismo, serán objeto de suministro de información aquellas actividades determinadas expresamente por la DAC 7 consideradas como "actividades pertinentes", que son las de arrendamiento y cesión temporal de bienes inmuebles y medios de transporte, servicios personales y venta de bienes.

Se deberán suministrar datos como la identificación de los propios operadores y vendedores; actividades desarrolladas por éstos; contraprestación satisfecha al vendedor e identificación de las cuentas utilizadas para el cobro de la misma; tributos, comisiones, tarifas y otras cuantías retenidas o cobradas por el operador, entre otros datos.

La declaración deberá ser objeto de presentación durante el mes de enero del año siguiente al que se refiere la información.

8. Beneficios fiscales aplicables a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad constituidos con arreglo al derecho civil propio autonómico.

(DF 2ª introduce una nueva DA 3ª en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria)

Todos los beneficios fiscales establecidos en esta Ley, o en cualquier otra norma tributaria estatal, relativos a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad constituidos con arreglo a la misma, serán aplicables, en los mismos términos y condiciones, a los formalizados de acuerdo con las respectivas leyes que regulen esta figura con la misma finalidad en las distintas Comunidades Autónomas con competencias constitucionales para regular su propio derecho civil, foral o especial, en esta materia.

9. Becas para el curso académico 2022-2023:

(DA 1ª)

Las cuantías complementarias abonadas por adelantado, recogidas en el [apartado 2 del artículo 25 del Real Decreto-ley 14/2022](#), de 1 de agosto, se considerarán abonadas con carácter definitivo, sin que **proceda regularizar su situación, y no será exigible su restitución.**

10. Ayuda de 200 euros:

(DA 2ª)

En aquellos casos en los que **se aprecie que no concurrían las circunstancias** y requisitos necesarios para la percepción de esta ayuda, únicamente procederá el reintegro cuando el receptor deba presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2023, de acuerdo con lo establecido en el artículo 96 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en los términos que se establezcan en la orden ministerial que apruebe el **modelo de declaración correspondiente a presentar en 2024.**

11. IVA:

(DF 1ª)

Depósito distinto del aduanero

En primer término, se modifica, con efectos desde el 1 de enero de 2023, dicha Ley para establecer que en los supuestos de abandono del régimen de **depósito distinto del aduanero** de los bienes objeto de Impuestos Especiales **se realizará una operación asimilada a una importación y no una importación de bienes, cualquiera que sea su procedencia, para facilitar la liquidación de estas operaciones**, dado que los bienes objeto de Impuestos Especiales que se encuentran en régimen suspensivo, a efecto de dichos impuestos, y en el aludido régimen en el IVA, que habían sido previamente importados son objeto de mezcla en los depósitos fiscales con otros de la misma especie y naturaleza que pueden proceder del mercado interior o comunitario. Esta modificación exige también realizar un ajuste de carácter técnico referente a la base imponible de las importaciones de bienes y de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes, con la misma fecha de efectos en su aplicación.

Operaciones financieras y de seguros efectuadas entre empresarios y profesionales

Se excluye, en relación con las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios, la aplicación de la denominada regla de «la utilización efectiva» a las **operaciones financieras y de seguros efectuadas entre empresarios y profesionales**, garantizando, así, la neutralidad del Impuesto y la competencia de estos sectores estratégicos de la economía española en términos equivalentes a los demás sectores de actividad económica excluidos de la aplicación de dicha regla por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

Comercio electrónico:

Por último, se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, para permitir a los empresarios y profesionales que tengan la **sede de su actividad económica en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, acogerse al régimen de importación del comercio electrónico en el IVA**, sin necesidad de contar con un representante establecido en la Comunidad, en cuyo caso, será el Reino de España el Estado miembro de identificación a efectos del régimen puesto que el control de estos operadores queda garantizado por la Administración tributaria española.

12. IRNR:

(DF 3ª)

Las modificaciones que se introducen en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y el régimen transitorio que se regula al efecto, con la adición de una disposición transitoria tercera en dicho texto refundido, **buscan completar la adecuada transposición de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.**

13. IS:

(DF 3º y 4ª)

Se modifica el TRLIS aprobado por TRD Leg. 5/2004

Se añade una DT nueva a la LIS sobre el **régimen transitorio en materia de procedimientos amistosos.**

Se modifica la Ley 27/2014

Se modifica el art. 16 sobre el límite en la deducibilidad de gastos financieros.

Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley. Ahora se añade que, **en ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto.**

Actualidad del TC



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
Gabinete del Presidente
Oficina de Prensa

PACTOS SUCESORIOS. El Pleno del TC desestima el recurso de inconstitucionalidad presentado

por la Xunta de Galicia contra la tributación en el IRPF de los bienes recibidos en virtud de pactos y contratos sucesorios. **EXISTEN 2 VOTOS PARTICULARES**

Fecha: 24/05/2023

Fuente: web del Tribunal Constitucional

Enlace: [Nota](#)

El Pleno del Tribunal Constitucional, en una sentencia de la que ha sido ponente la magistrada María Luisa Balaguer Callejón, **ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad presentado por la Xunta de Galicia contra la tributación en el IRPF de los bienes recibidos en virtud de pactos y contratos sucesorios.** Estos pactos, conocidos como “herencia en vida”, se regulan en los Derechos civiles forales vigentes en diversas partes de España. En particular, el Derecho Civil gallego regula la “apartación”, que es un pacto sucesorio sobre la herencia futura en virtud del cual una persona (“apartante”) entrega en vida a uno de sus herederos (“apartado”) unos determinados bienes a cambio de no heredarle el día de mañana.

Ante la falta de una regla específica en la Ley del IRPF, se habían suscitado dudas sobre si dicha entrega al “apartado” generaba una ganancia patrimonial que debía tributar en dicho impuesto, como ocurre en las donaciones, o se asimilaba más a una transmisión mortis causa típica, en la que la llamada “plusvalía del muerto” no está sujeta a gravamen. Lo anterior llevó al legislador estatal, por medio de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, a introducir **una regla específica por la cual la plusvalía que aflora en los pactos o contratos sucesorios tributará siempre que el bien recibido se transmita antes del transcurso de cinco años o del fallecimiento del “apartante”, si es anterior a dicho plazo.** La citada ley justificaba la modificación en que, de otro modo, los pactos o contratos sucesorios podían utilizarse para evitar el gravamen de la plusvalía que aflora cuando un bien se transmite en vida.

La Xunta de Galicia impugnó dicha modificación por considerarla contraria a los arts. 31.1 y 9.3 CE. **El gobierno autonómico alegaba que la nueva regla genera doble imposición y hace tributar al “apartado” por una plusvalía que no es suya, sino del “apartante”.** Asimismo, supone tratar de forma desigual las transmisiones en función del tiempo transcurrido o de si el causante ha fallecido o no, lo que vulneraría el principio de igualdad. La recurrente tampoco ve razón para que en las transmisiones derivadas de pactos o contratos sucesorios tribute una plusvalía que, sin embargo, queda sin gravamen cuando el bien se recibe a la muerte del causante (transmisión hereditaria típica). Por último, el recurso consideraba que la aplicación del nuevo régimen a todas las transmisiones realizadas desde la entrada en vigor de la Ley 11/2021 incurría en una retroactividad contraria al art. 9.3 CE.

La sentencia razona que no hay doble imposición porque la capacidad económica que tributa en el IRPF es distinta de la gravada en el impuesto sobre sucesiones y donaciones. Respecto a si el “apartado” tributa por una ganancia propia o ajena, se recuerda que la LIRPF aplica una regla análoga a otras transmisiones gratuitas y que el legislador tiene un amplio margen de configuración al concretar el principio de capacidad económica, que puede modular por razones de técnica tributaria.

Mini Boletín FISCAL diario

Respecto de que no se diferencie entre quienes hacen estas operaciones con ánimo elusivo y los que no, el Tribunal recuerda que, según su reiterada doctrina, el art. 14 CE no garantiza el derecho a un trato desigual.

Y en cuanto al trato dispar con las herencias típicas, la sentencia subraya que los pactos o contratos sucesorios tienen efectos en el presente, circunstancia que el legislador puede legítimamente tener en cuenta para no aplicarles el mismo tratamiento fiscal que a las transmisiones por fallecimiento.

Finalmente, se descarta la tacha referida a la aplicación retroactiva del nuevo régimen, puesto que la renta derivada de la transmisión del bien recibido por el “apartamiento” **se genera cuando se enajena y debe tributar según la normativa actualmente vigente, no la existente cuando se adquirió.**

Los magistrados Enrique Arnaldo y Concepción Espejel anuncian voto particular discrepante a la sentencia que desestima el recurso de inconstitucionalidad formulado por la Xunta de Galicia respecto del apartado 3 del artículo 3, por el que se modifica el artículo 36 de la Ley 35/ 2006, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos de Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Consideran que el recurso debió de ser estimado, por cuanto la regulación impugnada establece discriminaciones arbitrarias entre contribuyentes entre los que no media ninguna razón objetiva de diferenciación; no existiendo una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de situaciones iguales.

No comparten la equiparación a efectos fiscales que se efectúa en la sentencia entre la institución de la apartación del Derecho Foral Gallego y la donación inter vivos, equiparación con base en la cual se justifica la diferencia de trato impositivo entre los que adquieren los bienes por título de herencia a la muerte del causante y los que lo hacen por otro título hereditario cual es la apartación.

Estiman que la apartación no es una donación sino un pacto sucesorio, aun cuando se formalice en un contrato inter vivos, ya que en virtud del mismo el legitimario recibe de presente determinados bienes (cualquiera que sea el valor de los mismos) y correlativamente renuncia de manera irrevocable a la legítima que le hubiera correspondido por sí y por su causahabientes al abrirse la sucesión; no pudiendo solicitar complemento de aquella en el supuesto de incremento posterior del caudal relicto.

La apartación tiene, por tanto, una indudable naturaleza mortis causa, que reconoce la propia Ley reguladora del Impuesto de Sucesiones, que contempla entre los títulos sucesorios además de la herencia y el legado otros como los pactos sucesorios, entre los que se encuentra la apartación, sujeta al Impuesto de Sucesiones, que se devenga en la fecha del otorgamiento del contrato de apartamiento (a diferencia de las adquisiciones por título hereditario, en las que se devenga en la fecha del fallecimiento del causante).

Atendido que el legislador ha optado por excluir de la base imponible del IRPF la denominada “plusvalía del muerto”, el precepto impugnado, que excluye de dicho trato favorable a los apartados, comporta un trato discriminatorio respecto de quienes heredan a la muerte del causante (que pueden vender inmediatamente el bien heredado sin tributar en el IRPF por la diferencia de valor del bien en la fecha de la adquisición por el causante y el de venta por el causahabiente) y quienes heredan en virtud de un pacto sucesorio en virtud del cual renuncian a la legítima, los cuales se han de subrogar, a los efectos de tributación en renta, en la posición del causante y soportan esa carga impositiva.

Consideran que la finalidad enunciada en la Ley de prevenir el fraude fiscal en el supuesto de venta por el apartado del bien adquirido antes de la muerte del causante o dentro de los cinco años del otorgamiento del contrato, en base a la cual se pretende justificar esa diferencia de trato, parte de una presunción, que no admite prueba en contrario, de que en todo caso se da una finalidad defraudatoria, sin distinguir entre los otorgantes que tuvieran dicha finalidad de ahorro fiscal y los que sin ánimo defraudatorio legítimamente optan por esta institución, de gran arraigo en el Derecho Foral Gallego.

Mini Boletín FISCAL diario

Por otro lado, estiman que la regulación no respeta el principio de capacidad económica del apartado, al obligar al referido causahabiente a tributar por una hipotética ganancia que, de haberse producido, habría sido obtenida por el causante, pero no por el legitimario que en virtud del pacto sucesorio renunció a su condición de tal, el cual debería tributar, en su caso, por la diferencia entre el valor del bien en el momento en que él lo adquirió el virtud de la apartación, (valor que ya fue actualizado por aplicación del valor real o el de referencia contemplados en la Ley reguladora del Impuesto de Sucesiones) y el de venta, en los mismos términos en que lo hacen los herederos que transmiten el bien tras la muerte del causante, sobre los que no se carga la denominada “plusvalía del muerto”. Por ello estiman que el recurso debió de ser declarado inconstitucional por vulneración de los arts. 14 y 31.1 CE.