

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083908

DGT: 16-09-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1977/2022

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Ganancias patrimoniales.
Ganancias exentas. *Transmisión a título lucrativo por pacto sucesorio.* La contribuyente percibió por parte de sus padres un inmueble mediante un pacto sucesorio de mejora. Se plantea en el presente caso, respecto a un inmueble cuya propiedad ha sido adquirida mediante pacto de mejora con efectos de presente, cuál es el su valor de adquisición. Este valor variará en función de si la transmisión del inmueble se produce en 2022. De ser así la transmisión se produciría antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio y sin haber fallecido los causantes, por lo que la mejorada se subrogará en la posición de los mejorantes (los padres) en cuanto al valor y fecha de adquisición del inmueble, cuando este valor fuera inferior al resultante de la aplicación de las normas del ISD cuando se efectúo la transmisión mediante pacto de mejora.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 33, 35 y 36.

Ley 2/2006 de Galicia (Derecho Civil de Galicia), arts. 214 a 218.

Descripción sucinta de los hechos:

Indica la consultante que en 2019 le fue transmitido por sus padres, mediante pacto sucesorio de mejora, un inmueble.

Cuestión planteada:

Ante la posible transmisión del inmueble en 2022, pregunta sobre la aplicación de la nueva redacción del artículo 36 de la Ley 35/2006.

Contestación:

El pacto de mejora se encuentra regulado en los artículos 214 a 218 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia (BOE del día 11 de agosto), artículos recogidos en la Sección 2ª ("De los pactos de mejora") del capítulo III ("De los pactos sucesorios") del título X ("De la sucesión por causa de muerte").

Conforme a su artículo 214 "son pactos de mejora aquellos por los cuales se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos", disponiendo el artículo 215 que "los pactos sucesorios podrán suponer la entrega o no de presente de los bienes a quienes les afecten, determinando en el primer caso la adquisición de la propiedad por parte del mejorado".

Se plantea en el presente caso, respecto a un inmueble cuya propiedad ha sido adquirida mediante pacto de mejora con efectos de presente, cuál es el su valor de adquisición a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial resultante de su futura transmisión por la mejorada.

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), estableciéndose en el apartado 1 del artículo siguiente, el 34, que "el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales".

Completando lo anterior, el artículo 35 de la misma ley determina respecto a las transmisiones a título oneroso lo siguiente:

"1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste 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.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste”.

Por otra parte, el apartado tres del artículo tercero de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE del día 10), ha dado nueva redacción al artículo 36 de la Ley del Impuesto estableciéndola de la siguiente forma:

“Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.

(...)”.

Respecto a la aplicación de esta modificación, el apartado 4 de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021 la establece para las transmisiones de bienes —adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente— que se efectúen con posterioridad a su entrada en vigor (11 de julio de 2021):

“Transmisión de bienes previamente adquiridos por determinados pactos sucesorios.

La nueva redacción del párrafo segundo del artículo 36 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, solamente será de aplicación a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente”.

Por tanto, respecto a cuál es el valor de adquisición del inmueble, a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial resultante de su transmisión por la consultante (la mejorada), si esta se efectúa en 2022, antes —por tanto— del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio (año 2019, según se indica en el escrito de consulta) y sin haber fallecido los causantes, la mejorada se subrogará en la posición de los mejorantes (los padres) en cuanto al valor y fecha de adquisición del inmueble, cuando este valor fuera inferior al resultante de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se efectúo la transmisión mediante pacto de mejora.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18).

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.