

ALGUNAS NOVEDADES EN LA LEY DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL: EL VALOR DE REFERENCIA Y LA ACUMULACIÓN DE DONACIONES, CONTRATOS Y PACTOS SUCESORIOS

Gemma Patón García

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Castilla-La Mancha – Centro Internacional de Estudios Fiscales

Resumen: Este comentario se ocupa de analizar tres de las medidas tributarias más relevantes para el tráfico patrimonial incluidas en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. El nexo común de las disposiciones es su naturaleza antielusiva, si bien afectan a distintos negocios jurídicos realizados para la circulación de bienes en el mercado. En concreto, nos ocupamos de tres disposiciones: 1) la nueva valoración de bienes inmuebles, 2) la inclusión en la acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios de las adquisiciones producidas, en vida del causante, formalizados entre las mismas personas y 3) las adquisiciones a título gratuito por causa de muerte por pactos sucesorios.

Palabras clave: Fraude fiscal, valoración de bienes inmuebles, fiscalidad de donación

English Title: Some novelties in the Law on the prevention and fight against tax fraud: the reference value and the accumulation of donations, contracts and succession agreements

Abstract: This comment deals with analyzing three of the most relevant tax measures for heritage traffic included in Law 11/2021, of July 9, on measures to prevent and combat tax fraud. The link of the provisions is their anti-avoidance nature, although they affect different legal transactions carried out for the circulation of goods in the market. Specifically, we study three provisions: 1) the new valuation of real property, 2) the inclusion in the accumulation of donations and contracts and succession agreements of the acquisitions produced, during the life of the deceased, formalized between the same people and 3) acquisitions free of charge due to death due to succession agreements.

Key words: Tax avoidance, valuation of real property, tax of donations

1. PLANTEAMIENTO

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (en adelante, LPFF) contiene modificaciones que afectan a un buen número de impuestos de nuestro sistema fiscal y que tienen por núcleo común la adopción de disposiciones dirigidas a contener supuestos de fraude fiscal. No obstante, éste no es el único objetivo de las medidas aprobadas en la ley citada, sino que pueden encontrarse otros objetivos adicionales ya clásicos en el ordenamiento financiero como es la reducción de la litigiosidad, la adaptación a los pronunciamientos jurisprudenciales u otros motivos más espúreos, o difícilmente confesables, como es la eficacia recaudatoria de la Hacienda Pública. A continuación, nos vamos a referir a tres de las modificaciones que tal vez tengan mayor calado en el rol del ciudadano como sujeto a gravamen debido a la circulación de bienes en el mercado.

En primer lugar, la LPFF acoge el valor de referencia, ya previsto anteriormente en la Ley del Catastro Inmobiliario para la valoración de bienes inmuebles, como solución ante la elevada litigiosidad que se producía en la determinación de la base imponible de los denominados impuestos patrimoniales (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -ITPAJD-, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -ISD- y el Impuesto sobre el Patrimonio -IP- y, todo ello, con el ánimo de ofrecer mayor seguridad jurídica al contribuyente según se explicita en el Preámbulo de la norma.

En la práctica, la modificación normativa consiste en la sustitución del "valor real" para la determinación de la base imponible de dichos tributos por el valor de mercado, siendo la base imponible el valor de referencia para el caso de los bienes inmuebles.

A priori podemos señalar que el legislador aborda un tema altamente sensible para el contribuyente ante el tráfico patrimonial acudiendo a un intento por unificar la valoración de inmuebles con mayor o menor éxito, como después analizaremos, pero que hace vaticinar un aumento del gravamen con esta valoración actualizada por el Catastro que, sin duda, tendrá un impacto de relevancia en el consumidor.

En segundo lugar, es objeto también de modificación la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) en su artículo 30, relativo a la acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios para incluir, dentro de aquella, las adquisiciones producidas, en vida del causante, formalizados entre las mismas personas. La finalidad de la norma de la acumulación de las donaciones es de naturaleza antielusiva, pues la regulación de esta medida se justifica ante la posibilidad de comportamientos dirigidos a la reducción del pago del tributo habida cuenta que el tipo impositivo del impuesto de donaciones es progresivo, es decir, que aumenta, en función de la cuantía de la base imponible. De este modo, a menor base menor tributación y suele ser más ventajoso, fiscalmente hablando, fraccionar varias donaciones que liquidar la cantidad total por una sola donación.

En concreto, se modifica el apartado 1 de la Disposición adicional segunda de la LISD, en el que se determina la Comunidad Autónoma en la que se deberá tributar cuando el causante o los contribuyentes (por actos *inter vivos* o *mortis causa*) hayan sido no residentes en España o en los casos de donaciones de bienes inmuebles situados fuera del territorio español. Esta disposición fue introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, como consecuencia de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), que determinó que España incumplía el ordenamiento de la Unión Europea al permitir diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los contribuyentes residentes y no residentes en España. A través de esta disposición se introdujeron diversas reglas para equiparar el tratamiento en el impuesto en las situaciones discriminatorias enumeradas por el TJUE. Ahora bien, hasta el momento estas reglas solo eran aplicables a quienes hubieran sido residentes en un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo. La nueva regulación extiende los efectos a todos los no residentes, incluidos los que residan en un tercer Estado fuera de la UE, lo que va a terminar con la discriminación que a estos efectos sufrían los extracomunitarios. Con ello se trata de adecuar esta norma a la reciente jurisprudencia del TS sobre la extensión del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el Tratado de Funcionamiento de la UE¹. Esta medida corrige así una discriminación fiscal que, a juicio del Tribunal Supremo, no había quedado suficientemente enmendada en la Disposición Adicional referida.

Asimismo, se modifica el artículo 36 del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas para impedir la actualización del valor de adquisición en el caso de adquisiciones a título gratuito por causa de muerte por pactos sucesorios, cuando el beneficiario los transmita antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio.

A continuación, analizamos con algo más de detalle la relevancia e impacto de estas medidas en la órbita del consumidor que deberá tributar por el tráfico patrimonial.

2. DEL VALOR REAL AL VALOR DE REFERENCIA PARA LOS BIENES INMUEBLES

La acogida del valor de referencia en la determinación de la base imponible de los impuestos patrimoniales tiene una gran relevancia que se traduce en dos vertientes esenciales: en una mayor univocidad en la valoración de bienes inmuebles hartamente controvertida y la adecuación a la doctrina del Tribunal Supremo que exige una individualización y motivación precisa de la valoración de los bienes inmuebles. Así, a tenor de la jurisprudencia del TS, la Administración "corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio

¹ Entre otras, se pueden citar las SSTs 242/2018, de 19 febrero (RJ 2018, 831), 266/2018, de 20 febrero (RJ 2018, 836), 300/2018, de 27 febrero (RJ 2018, 851), 301/2018, de 27 febrero (RJ 2018, 852), 377/2018, de 7 marzo (RJ 2018, 914), 431/2018, de 19 marzo (RJ 2018, 1384), 488/2018, de 21 marzo (RJ 2018, 1387) o 492/2018, de 22 de marzo (RJ 2018, 1380).

jurídico llevado a término- (y que) ha de ser (un acto): a) singularizado. b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar². Esta doctrina aboca a una valoración objetiva y motivada, lo más ajustada posible a la realidad del valor en el momento de la transmisión, lo cual puede justificar la decisión de tomar el mayor valor que arroje el mercado.

Este escenario sólo encuentra acomodo con la justicia tributaria en la valoración de inmuebles en los términos que la jurisprudencia se ha encargado de delimitar, que se está mostrando cada vez más incisiva sobre la necesidad de ajustar el uso de los distintos medios de comprobación a los fines a los que están adscritos, junto a la imprescindible motivación de la valoración. Así, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid, Andalucía -entre otros- o, más agudamente el de la Comunidad Valenciana, que costumbra a hilar muy fino, en las últimas sentencias recaídas en materia de comprobación de valores se rechaza el uso de la tasación hipotecaria *a priori* para determinar el valor de mercado del bien inmueble en la fecha de transmisión, en tanto no reúne las cualidades exigidas por la doctrina del TS para que pueda presumirse más cierto que el valor declarado por el contribuyente, salvo que la valoración sea suficientemente motivada, no bastando la mera identificación del valor real del bien con el de tasación hipotecaria (v.gr. SSTSJ Comunidad Valenciana de 23 de septiembre y 21 de octubre de 2020). No obstante, otros tribunales, como el vasco o el canario, no han admitido esta doctrina y otorgan plenos poderes a la Administración tributaria para la aplicación del valor de tasación hipotecaria, en sustitución del valor de compraventa pactado por las partes.

Además, es preciso tener presente la correlación que debe existir entre la configuración del hecho imponible y la manifestación de la capacidad económica sometida a gravamen que ha de reflejarse en una cuantificación lo más ajustada posible a aquélla. Desde esta perspectiva, la base imponible precisa de una configuración en estrecha correspondencia que permita individualizar y motivar la determinación del valor que se aplica en cada caso.

De acuerdo con la doctrina del TS -Sentencias 942/2018 y 943/2018, de 5 de junio- se produce un cambio en el criterio vigente hasta este momento, pasando a considerar la estimación por referencia a valores catastrales que recoge la LGT, multiplicados por índices o coeficientes como no adecuado para determinar el valor real de los inmuebles. En concreto, el TS señala que no es idóneo para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real en razón de su formulación excesivamente genérica y no tener en cuenta las características del bien concreto de cuya estimación se trata, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo, lo que dificulta en gran medida la facultad comprobadora de la Administración tributaria.

² STS de 23 de mayo de 2018, Recurso de casación 4202/2017.

En la práctica, este medio de comprobación ofrece la ventaja, como también la tasación hipotecaria, de ser menos costoso que el dictamen de peritos. De entre todos los medios de comprobación de valores recogidos en el artículo 57 LGT, podemos afirmar el carácter indiciario de dos de ellos, la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal y los precios medios en el mercado, sin perjuicio de que en la aplicación práctica de otros medios de valoración puedan operar en cierta medida elementos indiciarios o presuntivos.

En síntesis, evaluando la situación actual de los medios de comprobación para valoración de bienes inmuebles, podemos decir que: 1) el dictamen de peritos, cuya exigencia ha venido requiriendo el Tribunal Supremo en los últimos tiempos, ha de ser motivado y tratarse de un perito con titulación adecuada, recientemente la STS de 21 enero de 2021 ha ratificado esta doctrina. El uso de este medio se complica pues para las CCAA que, además, tienen una insuficiencia técnica y de recursos humanos para poner en práctica este medio en todos los supuestos de comprobación; 2) el coeficiente multiplicador del valor catastral, no se considera por el TS método idóneo debido a la falta de objetividad, salvo que hubiese inmediatez del perito; 3) el valor de tasación hipotecaria no puede utilizarse *per se* para una finalidad como es la determinación del valor real de bienes inmuebles para la que no fue concebido, salvo que se produzca una motivación que justifique su aproximación a la realidad de mercado motivada e individualizada respecto del bien inmueble.

Llamemos la atención acerca de que la *objetivación* de valores, no implica la individualización del valor en función de las características del bien, que es lo que exige la doctrina del TS. Dicho de otro modo, el precio medio de mercado unifica la referencia de valores inmobiliarios de forma aproximada -habitualmente, en orden al número de transacciones inmobiliarias que se producen en un ámbito territorial específico-, pero se aleja de la realidad del valor del bien concreto en unas circunstancias y un espacio determinado.

La principal repercusión derivada de la modificación normativa es que virtualmente vacía la controvertida práctica de comprobación de valores sobre bienes inmuebles y supondrá un indudable alivio de la alta litigiosidad que se padecía en esta materia, de manera que el peso recaerá en un futuro en la gestión catastral. Desde esta perspectiva, podemos decir que la LPFF acude al rescate de la falta de medios técnicos y humanos de que adolecían las Administraciones autonómicas y que provocaban fórmulas estandarizadas de comprobación de valores con ausencia o falta de motivación y fundamento probatorio que dejaba al contribuyente inerme ante valoraciones administrativas alejadas de la realidad física del bien inmueble.

Queda fuera de toda duda la necesidad de la reforma sobre la determinación de la base imponible en los impuestos patrimoniales y la articulación de un nuevo sistema de valoración de los inmuebles para tratar de reducir la conflictividad tributaria que hasta el momento ha existido, aunque compartimos con el Consejo de Estado que resultaría conveniente una mayor reflexión sobre el nuevo sistema ideado para

asegurar el respeto de los principios constitucionales y las exigencias jurídicas que se han ido poniendo de manifiesto por la jurisprudencia. Además, ha de repararse en que el nuevo sistema de valoración no debería encubrir una subida impositiva, pues a través de un sistema de valoración objetiva se corre el riesgo de que se produzca una sobreimposición contraria al principio de capacidad económica³.

Según la doctrina del TS, para una valoración justa y transparente del bien inmueble "es esencial una comprobación individual, singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes. En la redacción proyectada, sin embargo, la determinación del valor de referencia se realiza conforme a los criterios establecidos en la norma y se impone por la Administración, al fijar anualmente dichos valores, no siendo evidente que en ella concurren las notas indicadas"⁴. En este mismo sentido, creemos que la solución normativa ofrecida llega a adecuarse sólo parcialmente a la doctrina del Tribunal dado que, si bien la determinación de la base imponible en los impuestos concernidos se realizará en base a un valor objetivo e individualizado, puede que dicha magnitud no sea el auténtico valor del bien inmueble de acuerdo a sus características físicas que sólo pueden evaluarse mediante una visita pericial *in situ*. Ciertamente, las bondades en la priorización del valor de referencia se sitúan en términos de seguridad jurídica que indudablemente aportará la determinación unificada de la base imponible en la Dirección General del Catastro y, por supuesto, en el ahorro de los recursos que implica para las distintas Administraciones autonómicas tributarias.

Por tanto, el problema de las comprobaciones masivas, automatizadas sin motivación que atenta contra los derechos y garantías del contribuyente se resuelve con una magnitud que permite cuantificar la base imponible de manera inequívoca, clara y con el debido respeto a la univocidad en la valoración y vinculación de la Administración a sus propios actos. No obstante, el valor de referencia puede no corresponderse con la realidad física del bien inmueble, y ello a pesar de hacerse de forma individualizada, puesto que para realizar el avalúo preciso y justo se requiere de la visita *in situ* del perito⁵. Esta cuestión se obvia, pero además se complica la prueba del contribuyente en caso de oponerse al valor de referencia pues entendemos que únicamente podrá hacerlo en base a un informe de perito y, presentando serias dudas la utilización del procedimiento de tasación pericial de peritos que, como solicita el Consejo de Estado, y que ha sido concebida como un "último derecho del contribuyente" (ante la comprobación de valores) por el propio Tribunal Supremo⁶.

³ Así lo advierte MALVÁREZ PASCUAL, L.A., "Comentarios al proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I)", BIB 2021\128, *Revista Quincena Fiscal*, nº 3/2021, p. 18.

⁴ Dictamen del Consejo de Estado de 15 de julio de 2020, p. 61.

⁵ Cuestión que ha llevado a emitir un juicio crítico sobre la modificación de este aspecto al hilo del Proyecto de Ley según ROVIRA FERRER, I., "La estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ITPAJD e ISD", *Revista Técnica Tributaria*, nº 129, Abril-Junio 2020, p. 37.

⁶ STS de 29 de marzo de 2012 (Rec. 34/20109).

Desde el punto de vista sustantivo, la modificación operada por la LPFF nos trae a la memoria los principios clásicos que, a nuestro juicio, han de renovar su significación y alcance en su aplicación práctica actual. Ciertamente, la controversia generada por valoraciones diversas en momentos temporales próximos no podrá producirse en un futuro ante la univocidad de valoraciones y la seguridad jurídica que ofrece haber optado por una valoración objetiva e individualizada elaborada por la Dirección General del Catastro. En tal sentido, los principios jurídicos mencionados adquieren una mayor vitalidad que permiten entroncar con la exigencia de coherencia que es ínsita al diseño del sistema tributario y que trasciende tanto a la actuación de la Administración gestora como a las pretensiones del legislador⁷.

En conexión con esta argumentación, y una vez resuelto el tema de acometer la necesaria reforma para dotar de uniformidad a los criterios de valoración de bienes inmuebles y atajar la litigiosidad claramente sangrante, corresponde el planteamiento de una reflexión más amplia que ha de girar sobre la adecuación de la realidad del mercado inmobiliario a la capacidad económica que el legislador desea gravar con cada figura tributaria. A nuestro juicio, debería aprovecharse el momento para evaluar la legitimidad del reparto en la dualidad de valoraciones de bienes inmuebles de forma que permitiese asignar el criterio de valor de referencia o el valor catastral de acuerdo con la manifestación de capacidad económica gravada y el resto de exigencias de los principios de justicia tributaria.

El advenimiento del valor de referencia a efectos fiscales conduce a una dualidad de valoraciones que puede convertirse en la antesala perfecta para una reflexión general del modelo de cuantificación de bases imponibles en las figuras tributarias que afectan a la materia imponible inmobiliaria. ¿Debe ser la tenencia y la transmisión de inmuebles el argumento definitorio a la hora de adjudicar el valor de referencia como base imponible en lugar de tomar el valor catastral? De acuerdo a la capacidad económica sobre la que recaen cada una de las figuras tributarias ¿guarda lógica y coherencia dicho valor de referencia para gravar el patrimonio global de un sujeto? ¿Es el criterio de la Administración con competencia de gestión el que debe regir a efectos de búsqueda de eficacia y operatividad? ¿Debe operar el valor de referencia para actualizar los valores de inmuebles en los incrementos o ganancias patrimoniales?

Pero preguntémonos cuál es la capacidad económica que el legislador ha decidido gravar en los impuestos patrimoniales por la tenencia o transmisión de un elemento del patrimonio como es el inmueble. La diversidad de criterios de valoración presenta problemas desde la perspectiva del principio de capacidad económica pues "el gravamen de la capacidad económica potencial expresada por la titularidad de bienes poco líquidos resulta problemática, desde el punto de vista del deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica porque, tratándose de bienes que no tienen un valor nominal, un valor oficial o un valor fácil de determinar por comparación al de

⁷ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., "Unicidad de valoraciones y comprobación administrativa: una exigencia de coherencia", *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1994, BIB 1994\1325.

otros bienes de características similares, resulta muy complicado conocer a priori su valor liquidativo, y por tanto, la medida de la capacidad económica que efectivamente puede llevar a alcanzar el obligado tributario como resultado de la liquidación de su patrimonio” que es lo que ocurre en la normativa española, “con aquellos bienes que deben ser integrados en la base imponible de acuerdo con un valor diferente al de mercado a la fecha de devengo, como sucede, principalmente en el caso de los bienes inmuebles”⁸.

Tenencia y transmisión inmobiliaria son supuestos gravables que inciden en los elementos objetivos del hecho imponible de manera diversa y cuya correlación y coherencia en las bases imponibles debería salvaguardarse para lograr así el debido respeto a las garantías constitucionales. Así, los impuestos sobre tenencia de bienes en general deberían configurarse en razón a la estabilidad propia a que obedece la posesión de un patrimonio o un elemento del mismo del que es titular el sujeto pasivo (como es el caso del bien inmueble en el IP e IBI) que ofrece el valor catastral, mientras que el valor de referencia debería operar en los tributos que gravan la transmisión. Carece de justificación un impuesto sobre patrimonio, que somete a gravamen una capacidad económica que le es ajena, la renta, determinando una carga impositiva en base a una magnitud, el valor del patrimonio, que puede hallarse totalmente desconectada de aquella y, por ende, alejada de la justicia tributaria.

En cualquier caso, el nuevo escenario normativo nos sitúa pues ante una dualidad de valoraciones para bienes inmuebles en las normas tributarias de determinación de la base imponible en los impuestos patrimoniales (valor de referencia y valor de mercado) que nos parece puede ser plausible desde la perspectiva de los mecanismos para la reducción de la conflictividad y además soluciona la falta de recursos técnicos y humanos que sufren las Administraciones autonómicas con frecuencia para la comprobación de valores en los inmuebles. No obstante, pensamos que el legislador se queda corto y no se sitúa en una concepción más amplia que debería abrir la puerta a una reflexión seria y sosegada acerca de las distintas valoraciones para inmuebles que tienen efectos fiscales en el conjunto de nuestro sistema tributario. El legislador no entra en esta cuestión, asumiendo que el alcance de la modificación normativa incide en los impuestos que usan el valor de referencia, que es distinto del valor catastral y por ello, la norma no afecta en modo alguno a los impuestos que usan el valor catastral para la determinación de la base imponible (como el IRPF, el IBI o el IIVTNU)⁹.

⁸ Cfr. GONZÁLEZ ORTIZ, D., “Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 60/2013.

⁹ Para una mayor amplitud del análisis de estas cuestiones, nos permitimos remitir a PATÓN GARCÍA, G., “Causas y posibles efectos de la dualidad en la valoración de inmuebles: ¿es el valor de referencia la solución?”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 190/2021, BIB 2021\3222.

3. LA ACUMULACIÓN DE DONACIONES PARA LAS ADQUISICIONES LUCRATIVAS MORTIS CAUSA POR CONTRATOS O PACTOS SUCESORIOS

La adquisición lucrativa por causa de muerte derivada de contratos o pactos sucesorios es una forma de reparto de la herencia en vida del causante a través de legados que se permite en el Derecho civil sólo de algunas Comunidades Autónomas¹⁰. Tras la reforma del artículo 36 LIRPF, la norma establece que el beneficiario de los mismos que transmita antes del fallecimiento del causante los bienes adquiridos se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición que tenían dichos bienes en el causante, en vez del valor que hubiere resultado de la aplicación de la normativa del ISD. Ahora bien, sólo cuando la venta se produzca una vez que haya fallecido la persona que transmitió el bien a través del pacto sucesorio, se podrá tomar como valor de adquisición el valor declarado a efectos del ISD.

La Exposición de motivos de la LPFF señala que con esta reforma se impide que se produzca una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido, lo que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original. Téngase en cuenta que, hasta el momento en la posterior transmisión realizada por el beneficiario del pacto sucesorio, éste solo tributaba por la plusvalía generada desde el momento en que adquirió el citado bien. El objetivo de la reforma es, pues, evitar el fraude que podría darse si, antes de la venta de un bien a un tercero, se transmite a otra persona mediante un pacto sucesorio, quien a su vez lo pudiera enajenar inmediatamente a dicho tercero, lo que supone una menor tributación que si lo hubiera vendido de forma directa el titular original.

El Consejo de Estado ha señalado que esta norma da una respuesta proporcionada a la situación que pretende evitar¹¹. No obstante, para evitar estas situaciones sería suficiente con una medida menos gravosa, pues bastaría establecer un plazo mínimo de tiempo entre la formalización del pacto y la venta al tercero. Transcurrido dicho plazo se aplicarían los valores actualizados, pues con esta norma se evitaría que el pacto sucesorio sea utilizado con una finalidad elusoria inmediata. La reforma parte de una concepción generalizada de presunción de fraude en todos los pactos sucesorios si el bien se transmite antes del fallecimiento del causante, sin que tan siquiera se permita la prueba de la inexistencia de dicha circunstancia. Puede que debiera tenerse presente que siempre que esta institución se utilice con la finalidad

¹⁰ En concreto, estos pactos son permitidos en Galicia, País Vasco, Baleares, Aragón, Cataluña y Navarra. En el resto de España el Código Civil no los admite, en concreto, este tipo de pactos sobre la herencia se prohíben por el artículo 1.271, segundo párrafo CC.

¹¹ El Consejo de Estado señala en su Dictamen que "el anteproyecto trata de dar respuesta a la situación existente; y lo hace de forma proporcionada, atendiendo al objetivo primordial de reducir las operaciones realizadas con fines de elusión fiscal (...) Ahora bien, este sometimiento a gravamen solo se producirá cuando la enajenación por el nuevo propietario se produzca antes del fallecimiento del titular original, lo que evidencia la proporcionalidad de la medida proyectada y su vinculación a fines de lucha contra la elusión fiscal, más allá de una intención puramente recaudatoria".

de eludir la tributación, la Administración tiene a su disposición las normas previstas en la LGT para evitar estas situaciones y, en particular, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15) o la simulación (art. 16).

Por otra parte, las reglas que introduce la reforma podrían dar lugar al gravamen de una renta que ya estaría sujeta al ISD, por lo que, en virtud del artículo 6.4 de la LIRPF, dicha renta debe estar no sujeta al IRPF, pues en otro caso se produciría doble imposición, al gravarse nuevamente la ganancia patrimonial derivada de la transmisión inicial sujeta al ISD, por lo que no es de extrañar que finalmente el TC deba decidir sobre la constitucionalidad de esta norma. Es cierto que en muchos casos puede ser que no se haya tributado de manera efectiva en este último impuesto.

Téngase en cuenta que al tratarse de un negocio *mortis causa* el causante no tiene que tributar por la ganancia patrimonial de acuerdo con el artículo 33.3.b) de la LIRPF¹² y que el adquirente tributa en el ISD como una adquisición *mortis causa*, por lo que aplicará todas las exenciones, reducciones y bonificaciones que las normas de las distintas Comunidades Autónomas prevén para este tipo de adquisiciones lucrativas¹³, lo que puede determinar que no se tribute por la adquisición o que se haga de forma reducida. Ahora bien, no siempre será así, de tal forma que cuando el adquirente haya satisfecho el ISD por la adquisición, deberá tributar por segunda vez si vende los bienes adquiridos mediante el pacto sucesorio antes de que haya fallecido el causante, al conservar los valores de adquisición antiguos a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial. Debe tenerse presente que los pactos sucesorios son a todos los efectos adquisiciones *mortis causa*, por lo que podría vulnerar el principio de igualdad que la tributación sea diferente cuando el bien se adquiera por esta vía o por herencia.

Por otra parte, la norma no se refiere únicamente a los pactos sucesorios que se hayan formalizado tras su entrada en vigor, sino que se aplicará también a los pactos que se hubieren suscrito con anterioridad, lo que podría dar lugar a un efecto

¹² Aunque la DGT mantuvo un criterio contrario (véase las Consultas con referencia V2355-08, V1854-10, V1902-10, V1438-11, V2248-12, V2643-13, V3558-13, V1521-14 y V1932-14), la STS 407/2016, de 9 de febrero, FJ 4.º (RJ 2016, 1365) , consideró que los pactos sucesorios determinan una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del artículo 33.3.b) de la LIRPF (RCL 2006, 2123) , por lo que al tratarse de una adquisición *mortis causa* no existe ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF. Esta misma doctrina fue aplicada por la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 (JT 2016, 567), que resolvía un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Esto permitió el cambio de criterio de la DGT, que se ha materializado en diferentes consultas como la de 17 de febrero de 2017 (V0430-17) y la de 13 de octubre de 2020 (V3062-20).

¹³ Es preciso señalar que la DGT ha considerado que una reducción que opera en caso de adquisición *mortis causa* no es de aplicación a los pactos sucesorios de presente, al no cumplirse el requisito de que el causante de la adquisición sea una persona fallecida. Así lo han señalado tres consultas de fecha 5 de junio de 2020 (V1788-20, V1790-20 y V1792-20). Debe advertirse que la norma que regula la reducción controvertida establece como requisito que haya "persona fallecida", lo que no ocurre en relación con otras reducciones o incluso con esa misma reducción en otras Comunidades, por lo que la conclusión de esta consulta no es extrapolable a otros casos. En definitiva, no es un tema que esté del todo claro.

retroactivo que debería corregirse en la tramitación parlamentaria para que la regla afecte exclusivamente a los pactos formalizados a partir de la entrada en vigor de la reforma.

BIBLIOGRAFÍA

FALCÓN Y TELLA, R., "Unicidad de valoraciones y comprobación administrativa: una exigencia de coherencia", *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1994, BIB 1994\1325.

GONZÁLEZ ORTIZ, D., "Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60/2013.

MALVÁREZ PASCUAL, L.A., "Comentarios al proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I)", BIB 2021\128, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 3/2021.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (Ley 11/2021)*, Ediciones Lefebvre, 2021.

PATÓN GARCÍA, G., "Causas y posibles efectos de la dualidad en la valoración de inmuebles: ¿es el valor de referencia la solución?", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 190/2021, BIB 2021\3222.

ROVIRA FERRER, I., "La estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ITPAJD e ISD", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 129, Abril-Junio 2020.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., *Comentarios a la nueva ley de represión del fraude fiscal*, CEF, Madrid, 2021.