

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## • NOVEDADES AUTONÓMICAS

- COMUNIDAD VALENCIANA .....4
- BALEARES.....5

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

- La prohibición constitucional de medidas tributarias proteccionistas (a propósito de la STC 20/2026, de 25 de febrero, sobre el AJD en operaciones de las sociedades de garantía recíproca) .....9

### José María Utande San Juan

Ltrado del Tribunal Constitucional  
Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación

## TEMAS FISCALES

## • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados....21
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....32

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....36

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### COMUNIDAD VALENCIANA ..... 4

DECRETO LEY 4/2026, de 27 de marzo, del Consell, de modificación de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, en materia de incentivos para las transmisiones de explotaciones de ganadería extensiva y para las adquisiciones de viviendas por las personas afectadas por el incendio de Campanar..... 4

### BALEARES ..... 5

Orden 5/2026, del consejero de Economía, Hacienda e Innovación, de 16 de marzo, por la que se desarrolla la disposición adicional quinta del Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio ..... 5

## COMUNIDAD VALENCIANA

### DECRETO LEY 4/2026, DE 27 DE MARZO, DEL CONSELL, DE MODIFICACIÓN DE LA LEY 13/1997, DE 23 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE REGULA EL TRAMO AUTONÓMICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y RESTANTES TRIBUTOS CEDIDOS, EN MATERIA DE INCENTIVOS PARA LAS TRANSMISIONES DE EXPLOTACIONES DE GANADERÍA EXTENSIVA Y PARA LAS ADQUISICIONES DE VIVIENDAS POR LAS PERSONAS AFECTADAS POR EL INCENDIO DE CAMPANAR.

#### Artículo 1. Objeto y finalidad

Este decreto ley introduce medidas en la normativa autonómica del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados destinadas a proteger el sector de la ganadería extensiva de la Comunitat y a extender para el año 2026 los efectos de la bonificación aplicable a las adquisiciones de viviendas realizadas por las personas afectadas por el incendio de Campanar.

**Artículo 2.** Bonificación del ITPAJD aplicable a las transmisiones onerosas de la totalidad de una explotación de ganadería extensiva, o de terrenos afectos a la misma

Se introduce un nuevo apartado, el nueve, en el artículo 14 bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, con la siguiente redacción:

«Nueve. Se aplicará una bonificación del 100 % de la cuota tributaria del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en la adquisición de los bienes inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de una explotación de ganadería extensiva, o de terrenos afectos a la misma, siempre que el adquirente sea una persona física que figure, o se inscriba por efecto de la adquisición, como titular de una actividad censada en el Registro de Explotaciones Ganaderas. Los bienes y derechos adquiridos deberán estar afectos a la explotación durante los cinco años siguientes a su adquisición, salvo fallecimiento del adquirente dentro del citado plazo, o salvo supuestos de expropiación forzosa o concurrencia de otras causas de fuerza mayor debidamente acreditadas que imposibiliten su ejercicio.»

**Artículo 3.** Ampliación al año 2026 del ámbito temporal de aplicación de la bonificación del ITPAJD aplicable a las adquisiciones de viviendas realizadas por las personas afectadas por el incendio de Campanar del año 2024.

Con efectos para los hechos imponible devengados desde el 1 de enero de 2026, inclusive, se modifica la disposición adicional decimooctava de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, que pasará a tener la siguiente redacción:

«Durante los años 2024, 2025 y 2026 se aplicará una bonificación del 100 % en la cuota tributaria de la modalidad gradual de actos jurídicos documentados y de la de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en las adquisiciones de viviendas efectuadas por los propietarios de inmuebles destinados a uso residencial y por los arrendatarios que las destinasen a su uso como vivienda habitual afectados por el incendio producido el 22 de febrero de 2024 en los edificios con acceso a la calle del Poeta Rafael Alberti, número 2, de la ciudad de València.

A efectos de este artículo, se incluirán dentro del concepto vivienda hasta dos plazas de garaje y un trastero que se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario de la vivienda y se adquieran en el mismo acto, aunque sea en

documento distinto, entregándose todas en el mismo momento.

En el documento público que se otorgue en el momento de la compraventa se identificará la vivienda afectada por el siniestro, sin que el sujeto pasivo pueda indicar el mismo inmueble para la adquisición de más de una vivienda.

En el supuesto de que el inmueble damnificado perteneciera a más de una persona propietaria, la base de la bonificación será igual al resultado de aplicar sobre la cuota tributaria el porcentaje de titularidad en el inmueble sustituido.

Este beneficio fiscal no se aplicará a las personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que sean titulares de un número de inmuebles urbanos de uso residencial o de una superficie construida que les haga ser calificados como grandes tenedores conforme a la definición dada por el artículo 3 de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda.»

[Clique aquí para consultar el texto completo](#)

## BALEARES

### ORDEN 5/2026, DEL CONSEJERO DE ECONOMÍA, HACIENDA E INNOVACIÓN, DE 16 DE MARZO, POR LA QUE SE DESARROLLA LA DISPOSICIÓN ADICIONAL QUINTA DEL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO, APROBADO POR EL DECRETO LEGISLATIVO 1/2014, DE 6 DE JUNIO

La disposición adicional quinta del Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, habilita al consejero competente en materia de hacienda para que incremente la cuantía de 270.151,20 euros a que se refieren los artículos 10, 14, 17, 23, 48 y 50 del Texto refundido, hasta un máximo del 40 % de esta cuantía, aplicable a las viviendas ubicadas en determinadas islas, zonas geográficas o municipios en que los precios de mercado de las viviendas, respecto de los precios medios del conjunto de las Illes Balears, sean más elevados.

El apartado 2 de esta disposición adicional establece las reglas bajo las cuales debe regirse el cálculo de las liquidaciones de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones a que se refieren dichos artículos, y que son las siguientes:

a) El tipo de gravamen del 4 % o del 2 % a que se refieren las letras c) y d) del artículo 10 del Texto refundido debe aplicarse a los primeros 270.151,20 euros y el resto de la base imponible se gravará a un tipo del 8 %.

b) La bonificación del 100 % a que se refiere el artículo 14 del Texto refundido se aplicará únicamente a los primeros 270.151,20 euros.

c) El tipo de gravamen del 1,2 % a que se refiere el artículo 17 del Texto refundido se aplicará a los primeros 270.151,20 euros, y el resto de la base imponible se gravará al tipo general establecido en el artículo 15 del mismo Texto refundido.

d) Las reducciones de la base imponible a que se refieren los artículos 23, 48 y 50 del Texto refundido se aplicarán únicamente a los primeros 270.151,20 euros.

A su vez, estos artículos 10, 14, 17, 23, 48 y 50 del citado Texto refundido regulan tipos de gravamen reducidos en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, así como reducciones de la base imponible en el impuesto sobre sucesiones y donaciones por adquisición de vivienda habitual en determinadas condiciones, para cuya aplicación debe tenerse en cuenta la limitación del precio de la vivienda a 270.151,20 euros.

Este valor de 270.151,20 euros, aunque ya cogió como referencia el precio más alto entonces vigente de las viviendas de precio tasado con una superficie de 90 m<sup>2</sup>, a día de hoy se convierte en insuficiente en una parte importante del territorio de las Illes Balears. Así, de acuerdo con el informe del Observatorio de la Vivienda de las Illes Balears sobre los datos correspondientes al valor de compraventa de las viviendas en las Illes Balears del año 2024, estos valores se han incrementado con carácter general, y este incremento ha sido más notable en unos municipios que en otros, especialmente en los municipios costeros y en las ciudades con más habitantes.

Pues bien, aunque la información disponible a este respecto se tiene referida a municipios, dado que la finalidad de estos beneficios fiscales se centra en favorecer que determinados colectivos (como los jóvenes, las familias y las personas con discapacidades) puedan adquirir una vivienda que deba constituir la vivienda habitual, considerar los datos únicamente por municipio. generar inconsistencias, ya que estos valores incluyen todos los tipos de viviendas, incluidos los que se destinan a segundas residencias, con valores particularmente elevados, los cuales, evidentemente, no deben ser representativos a los efectos de esta Orden. Este criterio estrictamente municipal provocaría, además, que los municipios en los que se producen un número importante de compraventas de viviendas destinadas a primera residencia quedaran excluidos del incremento de este valor medio y, en cambio, en municipios con un número de transacciones inferior a diez y con poca población hubiera un incremento sobredimensionado del valor medio, cuando, en estos casos, las transmisiones efectuadas no son lo suficientemente significativas.

Dado ello, se ha considerado que, con el fin de favorecer a un grupo de población más amplio, conviene adoptar los valores ponderados por islas, y no por municipio, teniendo en cuenta las transacciones efectuadas en cada municipio. De este modo, mediante esta Orden, se incrementa el importe mencionado de 270.151,20 euros teniendo en cuenta la media por isla, de manera que no se produzcan situaciones de desigualdad entre municipios vecinos, con un menor peso relativo del valor medio de las transacciones por municipio en el resultado final correspondiente a cada isla. Todo ello, de acuerdo con los datos del citado informe del Observatorio de la Vivienda de las Illes Balears.

Así pues, se opta por fijar un criterio sencillo y transparente a partir del precio medio ponderado de las transacciones de viviendas en cada isla y, en función de la diferencia entre este precio medio por isla y el umbral de 270.151,20 euros a que se refiere la disposición adicional quinta mencionada, y de acuerdo con una escala proporcional, se establecen los nuevos umbrales, de manera que el porcentaje máximo que se puede aplicar de acuerdo con el Texto refundido mencionado (a saber, el 40 %) se aplique efectivamente en el ámbito de las islas en que el precio medio ponderado de las transacciones es igual o superior al porcentaje máximo permitido por el Texto refundido mencionado, esto es, las islas de Ibiza y Formentera. En el caso de la isla de Mallorca, con una diferencia porcentual de precios medios inferior al 40 %, el incremento se hace corresponder con el porcentaje concreto de incremento, que es de un 14 %. Y, en el caso de la isla de Menorca, en la medida en que el valor medio ponderado de las transacciones de viviendas es inferior a los 270.151,20 euros (un -14 %), el umbral se mantiene en este importe.

Esta Orden se adecua a los principios de buena regulación previstos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas.

En cuanto al principio de necesidad y eficacia, la norma responde a la necesidad de adaptar la tributación de determinadas transacciones de inmuebles destinados a constituir la vivienda habitual de la persona o la familia que la adquiere, y aligerar así la carga fiscal a la ciudadanía de las Illes Balears.

El principio de proporcionalidad se cumple porque contiene únicamente las disposiciones imprescindibles para alcanzar las finalidades perseguidas, sin introducir ninguna restricción ni carga adicional.

En cuanto al principio de seguridad jurídica, la Orden se integra de manera coherente en el marco normativo vigente, estatal y autonómico, y de esta manera se genera un entorno estable, previsible y claro que garantiza la certeza en la actuación tanto de la Administración como de los obligados tributarios.

En relación con el principio de transparencia, el texto se ha sometido a los trámites de audiencia y de información pública, mediante la publicación del Proyecto de orden y de su memoria de impacto normativo en el Portal de Transparencia de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, a fin de que se pueda conocer y se puedan presentar alegaciones y sugerencias.

Finalmente, el principio de eficiencia se garantiza en la medida en que la norma no genera ninguna carga administrativa para la ciudadanía, a la vez que fomenta un uso racional de los recursos públicos y respeta los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Por todo ello, y en uso de las atribuciones que me confiere el artículo 46.2 de la Ley 1/2019, de 31 de enero, del Gobierno

de las Illes Balears, dicto la siguiente

ORDEN

**Artículo 1** Objeto y ámbito de aplicación

Esta Orden tiene por objeto desarrollar la disposición adicional quinta del Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio.

**Artículo 2** Criterios aplicables para incrementar la cuantía de 270.151,20 euros

1. En las islas en cuyo ámbito territorial el valor medio de la vivienda que resulta de los datos relativos al año 2024 del Observatorio de la Vivienda de las Illes Balears sea superior al importe de 270.151,20 euros, se debe aplicar un incremento sobre este importe equivalente a la diferencia porcentual sin decimales entre el precio medio correspondiente a la isla y el umbral de 270.151,20 euros.

2. No obstante, en las islas en cuyo ámbito territorial la diferencia porcentual entre el precio medio mencionado en el apartado anterior y la cuantía de 270.151,20 euros sea superior al 40 %, se aplicará este incremento máximo del 40%.

3. Los importes máximos que resulten de lo establecido en los apartados anteriores deben aplicarse en el ámbito de los artículos a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional quinta del Texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, con los efectos establecidos en el apartado 2 de esta disposición adicional quinta.

**Artículo 3** Importe incrementado por isla

La cuantía resultante de aplicar los criterios establecidos en el artículo 2 anterior es la siguiente:

Isla	Precio medio por m2	Valor vivienda de 90 m2	Porcentaje sobre 270.151,20 €	Incremento aplicable sobre 270.151,20 €	Valor máximo por vivienda
Mallorca	3.412,10 €	307.089 €	14 %	14 %	307.089 €
Menorca	2.586,40 €	232.776 €	-14 %	0 %	270.151,20 €
Ibiza	5.101,50 €	459.135 €	70 %	40 %	378.212 €
Formentera	6.605,50 €	594.495 €	120 %	40 %	378.212 €

[Clique aquí para consultar el texto completo](#)

## TEMAS FISCALES.....9

- La prohibición constitucional de medidas tributarias proteccionistas (a propósito de la STC 20/2026, de 25 de febrero, sobre el AJD en operaciones de las sociedades de garantía recíproca)

### **José María Utande San Juan**

Letrado del Tribunal Constitucional

Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación

1. Introducción
2. Los principios constitucionales en juego: autonomía tributaria y libre circulación
3. Pronunciamientos constitucionales relevantes
  - 3.1. Bonificaciones en el impuesto sobre sucesiones para herederos residentes
  - 3.2. Bonificaciones en el impuesto sobre donaciones para donatarios residentes
  - 3.3. Deducción para entidades domiciliadas en un impuesto propio sobre depósitos bancarios
4. La STC 20/2026, de 25 de febrero, sobre el AJD en operaciones de las sociedades de garantía recíproca
5. Conclusión

## TEMAS FISCALES

### La prohibición constitucional de medidas tributarias proteccionistas (a propósito de la STC 20/2026, de 25 de febrero, sobre el AJD en operaciones de las sociedades de garantía recíproca)

**José María Utande San Juan**

Letrado del Tribunal Constitucional  
Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación

#### 1. Introducción

En el presente trabajo abordamos el problema de las medidas tributarias que adoptan las Comunidades Autónomas (CCAA) utilizando el criterio de la residencia o domicilio fiscal como factor de discriminación y con una finalidad proteccionista<sup>1</sup>. Para ello, en primer lugar, expondremos cuáles son los principios constitucionales en juego (apartado 2); en segundo lugar, nos referiremos a los pronunciamientos constitucionales recaídos hasta el momento (apartado 3), con especial mención a la reciente STC 20/2026, de 25 de febrero, sobre el tipo reducido aplicable en AJD para operaciones realizadas por las sociedades de garantía recíproca radicadas en la comunidad autónoma (apartado 4). Por último, finalizaremos con una conclusión (apartado 5).

#### 2. Los principios constitucionales en juego: autonomía tributaria y libre circulación

**2.1.** Al analizar las medidas tributarias que adoptan las CCAA desde la perspectiva del principio de la libre circulación bienes, servicios, personas y capitales, debemos partir del principio de autonomía financiera reconocido en el art. 156.1 CE, conforme al cual las comunidades “gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo

a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”.

Una de las dimensiones de la autonomía financiera es la tributaria, que conecta con el principio de “corresponsabilidad fiscal”, en virtud del cual las CCAA deben poder “modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas” [por todas, STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 4 c)]. Y no solo incidir en el nivel de ingresos sino, al mismo tiempo, decidir su composición o mix tributario, por ejemplo, aumentando el peso de unos tributos y reduciendo el de otros, dentro de los márgenes establecidos en la normativa de la cesión [STC 149/2023, de 7 de noviembre, FJ 3 B)].

En línea con lo expuesto, el sistema de financiación autonómica atribuye a las CCAA un amplio abanico de competencias normativas sobre los tributos cedidos por el Estado, que son el principal recurso de las haciendas autonómicas. Las comunidades han utilizado dichas competencias profusamente, en particular en el IRPF, el IP, el ITPAJD y el ISD<sup>2</sup>.

Junto a las competencias normativas sobre los tributos cedidos, las CCAA también ejercen su autonomía tributaria mediante el establecimiento tributos propios, conforme

<sup>1</sup> Vid. especialmente, el trabajo exhaustivo de LUCAS DURÁN, M. “Beneficios fiscales con requisitos territoriales, normativa tributaria autonómica y libre circulación de personas y capitales : reflexiones desde el derecho de la UE, la constitución española y el bloque de constitucionalidad”, *Nueva Fiscalidad*, N. 3 (jul.-sept. 2020), p. 127-178

<sup>2</sup> Se puede encontrar una descripción de las políticas que han seguido las CCAA en los diferentes tributos cedidos en el capítulo I de la publicación “Tributación autonómica 2026” elaborada por la Subdirección General de Relaciones Tributarias con las CCAA de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local (Ministerio de Hacienda) <https://www.hacienda.gob.es/es-es/areas%20tematicas/financiacion%20autonomica/paginas/tributacion-autonomica-2026.aspx>

prevén el art. 133.2 CE (“Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”) y el art. 6 LOFCA<sup>3</sup>, que establece una serie de límites para evitar el solapamiento entre los tributos de los distintos niveles territoriales. Como es conocido, aunque son muchos los tributos propios creados por las CCAA<sup>4</sup>, la recaudación que suponen es muy inferior a la que ha tenido el uso de competencias normativas en los tributos cedidos.

Tanto en el caso de los tributos propios como de los cedidos, el ámbito territorial de las normas autonómicas viene dado, naturalmente, por el de la propia comunidad que las aprueba. Así, el art. 157.2, inciso primero, CE ya prevé que las CCAA “no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio” y el art. 9 a) y b) LOFCA desarrolla lo anterior al disponer que “no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma”; ni tampoco “gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo”.

Es decir, al igual que a nivel internacional, es consustancial al sistema autonómico de distribución del poder tributario que las normas (ya sea sobre tributos propios o cedidos), se han de ceñir a hechos impositivos conectados, en principio, con el territorio de quien las adopta, conforme a los criterios legalmente establecidos. En los tributos personales, como es el caso, por ejemplo, del IRPF, el IP o el ISD, el domicilio fiscal en el territorio juega un papel fundamental como factor atributivo de la competencia a una comunidad autónoma. En cambio, en los tributos reales primará el lugar donde se realice el consumo o transmisión y, específicamente en los referidos a inmuebles, donde radiquen estos, como sucede con el ITPAJD. Así, el art. 10.4 LOFCA<sup>5</sup>, establece una serie de pautas para la conexión de los tributos cedidos con una

comunidad autónoma u otra, sin perjuicio de lo que, de manera más específica, establezca la normativa de cesión<sup>6</sup>.

**2.2.** A partir de lo anterior, se ha de valorar en qué medida las reglas que aprueben las CCAA sobre las personas o bienes situados en su territorio pueden, adicionalmente, utilizar el factor del domicilio fiscal como criterio de diferenciación. Esto es, si en un tributo para cuya regulación es competente una comunidad autónoma, es constitucionalmente legítimo, por ejemplo, restringir un beneficio fiscal de modo que solo lo puedan aplicar los contribuyentes que estén domiciliados en su territorio, de modo que aquellos que no lo estén deban abonar el importe íntegro del tributo -propio o cedido-, de que se trate.

A tal efecto, cobran relevancia otros principios constitucionales que condicionan o limitan la autonomía de las CCAA para regular los tributos propios y cedidos. En concreto, nos referimos a los principios de igualdad y no discriminación y a la libertad de circulación, a la que en ocasiones nos referimos como principio de unidad de mercado. Así, junto al principio de igualdad del art. 14 CE, nuestra Constitución consagra en su art. 139.2 la prohibición de adoptar medidas “que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español”. Y, consciente de que las medidas tributarias pueden llegar a producir este efecto, el inciso segundo del art. 157.2 CE añade a la cláusula de territorialidad del inciso primero la prohibición de adoptar medidas tributarias “que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”. El art. 9 c) LOFCA corrobora lo dicho, al exigir que no se obstaculice “la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afect[e] de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo, uno, a), ni comport[e] cargas trasladables a otras Comunidades”. El art. 2.Uno.a) LOFCA, por su parte, abunda en la misma idea, al prohibir que el sistema de ingresos de las CCAA conlleve “privilegios económicos o sociales” o introduzca “barreras fiscales en el territorio español, de conformidad con el art. 157.2 CE”.

**2.3.** El principio constitucional de libre circulación, aplicado a las competencias tributarias autonómicas, enlaza con la recepción de dicho principio en el Derecho de la Unión Europea (UE). El ordenamiento comunitario

3 Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

4 En el capítulo III de la publicación “Tributación autonómica 2026” anteriormente citada se exponen los distintos tributos propios de las CCAA, así como su impacto recaudatorio.

5 El citado precepto dispone que: “[s]in perjuicio de los requisitos específicos que establezca la Ley de cesión: a) Cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante; b) Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo bien en función del lugar de consumo, bien en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, bien en función de los consumos calculados sobre una base estadística; c) Cuando los tributos cedidos graven operaciones inmobiliarias, su atribución a las Comunidades Autónomas se realizará en función del lugar donde radique el inmueble”.

6 Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

supone un límite tanto para el poder tributario de los Estados miembros como para el de los entes territoriales en que aquellos se organizan, singularmente, en el caso español, para las CCAA, en la medida en que disponen de amplias competencias en materia tributaria.

Las libertades comunitarias de establecimiento y circulación son parte esencial del Derecho de la UE, por su importancia clave en el funcionamiento del mercado interior, y desde los primeros momentos de la construcción europea se hizo claro que las medidas obstaculizadoras, cualquiera que fuera el instrumento que adoptaran (por tanto, incluyendo el tributario), debían ser vigiladas a la luz de los Tratados<sup>7</sup>.

En apretada síntesis, debemos recordar que las libertades comunitarias prohíben cualquier medida tributaria que establezca una diferenciación entre residentes de un Estado y del resto de la UE, cuando ambos se encuentren en situaciones comparables y no exista un motivo de interés general que justifique la discriminación. Asimismo, quedan proscritas las medidas tributarias que afecten a la libre circulación (por ejemplo, tratando de forma distinta las inversiones nacionales y las procedentes de otro Estado miembro) o al derecho de establecimiento, sin motivo que lo justifique.

Las directivas comunitarias también condicionan el poder tributario autonómico, pero inciden sobre todo en el momento de diseñar el esquema de distribución de competencias Estado-CCAA. Así, por ejemplo, limitan la posibilidad de que las CCAA puedan recibir competencias en relación con los tipos de gravamen de tributos armonizados como el IVA y los impuestos especiales. En cambio, las libertades comunitarias juegan particularmente en la fase del ejercicio de las competencias atribuidas en los distintos impuestos, que no podrán introducir restricciones a la libre circulación. Por ello, las CCAA deben tenerlas en cuenta a la hora de escoger las medidas tributarias en que concretan su política fiscal.

En este sentido, los preceptos más relevantes del TFUE son la libre circulación de personas (arts. 45 a 55 TFUE), dentro de la que debe diferenciarse entre la libre circulación de trabajadores y de empresas (libertad de establecimiento). La referida libertad garantiza que las personas físicas y jurídicas puedan desplazarse e instalarse

libremente por todo el territorio de la UE, con el objeto de desarrollar sus actividades laborales o empresariales, sin que puedan establecerse discriminaciones (incluidas las fiscales) por razón de su nacionalidad o residencia.

Por su parte, la libre circulación de capitales está regulada en los arts. 63 a 66 TFUE y se refiere a la misma idea, solo que referida a los capitales: los residentes en la UE, así como (y esto supone una novedad reseñable) los residentes extracomunitarios, no pueden verse discriminados por razón de su nacionalidad o residencia en relación con sus inversiones.

El TJUE se ha pronunciado en múltiples ocasiones sobre el alcance de libertades comunitarias, resultando especialmente interesantes las sentencias referidas a tributos regionales o a tributos que en nuestro país están cedidos a las CCAA, como el ISD<sup>8</sup>. Es particularmente reseñable la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12) que declaró que la normativa española de dicho tributo era discriminatoria y contraria al Derecho de la UE, ya que no permitía a los no residentes aplicar los beneficios fiscales aprobados por las CCAA lo que vulneraba la libre circulación de capitales. Aunque no se refería a ninguna norma autonómica, sino a la regulación estatal del impuesto (en cuanto no permitía a los no residentes acogerse a la normativa autonómica, que es más favorable), en el fondo latía el posible efecto de restricción a la libre circulación de capitales de la diversidad normativa propia del Estado autonómico.

De la jurisprudencia del TJUE se deducen algunas reglas importantes para tener en cuenta. En primer lugar, lo relevante de una medida es el efecto restrictivo que pueda tener para las libertades comunitarias, por lo que no se exige que la autoridad correspondiente haya adoptado la norma con intención deliberada de crear un obstáculo para dichas libertades. En otras palabras, lo determinante no es la intención sino el resultado.

En segundo lugar, la jurisprudencia del TJUE se centra en el examen de dos elementos básicos para enjuiciar si una medida es restrictiva: i) el llamado “juicio de comparabilidad” y ii) el posible amparo de la

7 Algunos trabajos sobre esta materia, aplicados al caso español, son: BLANCO GARCÍA, A. J. (2015), *El Derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid; GARCÍA-MONCÓ, A. “Libre circulación de capitales en la UE: problemas tributarios actuales: del modelo 720 al impuesto sobre la banca”, *Nueva Fiscalidad*, N. extraordinario (oct. 2023), p. 33-54; y LUCAS DURÁN, M. (Dir.) y GARCÍA MARTÍNEZ, A. (Coord.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales* Documentos - Instituto de Estudios Fiscales núm. 6/2019 (disponible en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2019\\_06.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_06.pdf)).

8 Entre las sentencias del TJUE relevantes para esta materia podrían citarse las siguientes: Sentencia de 9 de septiembre de 2004 (asunto C-72/03, *Carbonati Apuaní*); Sentencia de 17 de enero de 2008 (Asunto C-256/06, *Jäger*); Sentencia de 1 de abril de 2008 (asunto C-212/06, régimen de seguro de asistencia instituido por la región flamenca que excluye a los residentes en la región valona); Sentencia de 21 de abril de 2008 (Asunto C-169/08, *Regione autonoma della Sardegna*); Sentencia de 11 de septiembre de 2008 (Asunto C-11/07, *Eckelkamp*); Sentencias de 10 de febrero de 2011 (Asunto C-25/10, *Heukelbach*) y 22 de abril de 2010 (Asunto C-510/08, *Mattner*); Sentencia de 26 de abril de 2018, asunto C 233/16, *ANGED / Generalitat de Catalunya*. A las anteriores habría que sumar otras que analizan también las libertades comunitarias pero más en relación con los impuestos sobre la renta (asuntos C-279/93, *Schumacker*; C-35/98, *Verkooijen*; C-391/97, *Gschwind*; C-88/99, *Zurstrassen*; C-234/01, *Gerritse*, y otros muchos). Si bien a priori estas últimas afectarían menos a las CCAA españolas, como después indicaremos sus competencias normativas en IRPF podrían dar lugar también a algún problema en este punto.

medida en “razones imperiosas de interés general” (que fundamentalmente serían la coherencia del sistema fiscal, la lucha contra el fraude fiscal y la eficacia de los controles tributarios). En general, puede apreciarse que el Tribunal de Justicia hace una interpretación rigurosa de las citadas razones de interés general, para evitar que se convierta en una cláusula de escape que haga inoperativa la regla general.

Entre los muchos pronunciamientos que podrían citarse, cobra especial relevancia la STJUE de 25 de octubre de 2007, *Maria Geurts y Dennis Vogten, C-464/05*, que entendió que un requisito en virtud del cual se condicionaba la aplicación de beneficios fiscales en el ISD belga, en relación con la sucesión de empresas familiares, a que tales empresas emplearan al menos a cinco trabajadores en la Región Flamenca y durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, era contrario a la libertad de establecimiento.

**2.4.** En contraste, en las ocasiones en los que el TC español ha apreciado una restricción a la libre circulación como consecuencia de la aprobación de ciertas medidas tributarias por las CCAA han sido escasos todavía. Por ello, consideramos necesario contribuir a su divulgación, subrayando la evolución en la doctrina del tribunal hacia una mayor atención a los riesgos para la libre circulación y la unidad de mercado de la fragmentación tributaria.

### 3. Pronunciamientos constitucionales relevantes

#### 3.1. Bonificaciones en el impuesto sobre sucesiones para herederos residentes

En la pionera STC 60/2015, de 18 de marzo, se analizó la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo sobre un precepto legal aprobado por la Comunidad Valenciana en materia del impuesto sobre sucesiones por el que se introducía una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria para las adquisiciones *mortis causa* por aquellos herederos que, perteneciendo a los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la ley reguladora del impuesto<sup>9</sup>, tuvieran además su residencia habitual en dicha comunidad autónoma.

Es conocido que muchas CCAA han establecido beneficios fiscales en el impuesto sobre sucesiones para reducir sustancialmente la carga tributaria de los parientes directos del causante. Dicha medida se viene adoptando en el ejercicio de las competencias normativas que tienen reconocidas sobre dicho tributo, que se proyectan, en el

caso de las adquisiciones *mortis causa*, sobre aquellas herencias y legados cuyo causante fuera residente habitual en la comunidad autónoma, que es el punto de conexión previsto en la ley de cesión<sup>10</sup>.

La peculiaridad de la norma valenciana examinada en la STC 60/2015 era que, dentro de aquellas adquisiciones *mortis causa* para las que es competente la Comunidad Valenciana, es decir, aquellas cuyo causante fuera residente en dicha comunidad, la bonificación se aplicaba a los herederos o legatarios (contribuyentes del tributo) que también fueran residentes en la citada comunidad.

El enfoque del tribunal se centró en el principio de igualdad reconocido en el art. 14 CE y, en su manifestación en el ámbito tributario (art. 31.1 CE). No se cuestionaba que se introdujera una bonificación autonómica para las adquisiciones *mortis causa* en las que el causante fuera residente en la Comunidad Valenciana y la consiguiente reducción de la carga fiscal de estas herencias respecto de las causadas por residentes en otras CCAA. Al respecto, es doctrina constitucional consolidada que las desigualdades tributarias derivadas de la existencia de diferentes poderes tributarios –estatal, autonómico y local– se justifican en la propia diversidad territorial (entre otras, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), puesto que la uniformidad tributaria sería incompatible con los principios de autonomía y corresponsabilidad fiscal a los que nos hemos referido en el apartado 2.

Pero, en este caso, la desigualdad cuestionada no era consecuencia de la pluralidad normativa fruto de la propia diversidad territorial en que se configura el Estado autonómico, sino de una diferencia que se consagra en una única norma, ligada a la residencia o no en el territorio de la comunidad que la aprueba. Así pues, se debatía si, asumiendo que la comunidad autónoma tiene competencia para establecer una bonificación como la indicada, esta podía circunscribirse solo a los adquirentes que tuvieran *también* su residencia habitual en la comunidad autónoma.

Pues bien, la respuesta del tribunal fue negativa. Para llegar a tal conclusión, le bastó aplicar la doctrina clásica sobre el principio de igualdad ante la ley; doctrina que, como es sabido, se desarrolla a través de los siguientes tres pasos [entre otras muchas, SSTC 3/1983, de 25 de enero, FJ 3; 76/1990, de 26 de abril, FJ 9 a); 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3, y 10/2005, de 20 de enero, FJ 5]: (i) se debe primero determinar si las situaciones que se pretenden comparar son iguales (juicio de comparabilidad); (ii) una vez constatado lo anterior, se ha de valorar si concurre una finalidad objetiva y razonable

<sup>9</sup> Según dicho precepto de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en los citados grupos I y II se integran los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

<sup>10</sup> Art. 32.2.a) de la Ley 22/2009.

que legitime el trato desigual de esas situaciones (juicio de razonabilidad, en clave de legitimidad y funcionalidad para el fin perseguido); y, por último, (iii) procede dirimir si, aun contando con una justificación objetiva y razonable, las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato son proporcionadas, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (juicio de proporcionalidad).

(i) En una medida tributaria, el primer paso o juicio de comparabilidad debe vincularse con la naturaleza del tributo de que se trate, la finalidad que tiene y, en particular, la manifestación de capacidad económica que grave. Al respecto, la sentencia que comentamos apreció que los hijos de un mismo causante, adquirentes de porciones hereditarias iguales, se encuentran entre sí en una situación comparable, a efectos del impuesto sobre sucesiones.

(ii) Una vez acreditada la comparabilidad, el siguiente paso (juicio de razonabilidad) era valorar si había una justificación objetiva y razonable para la diferencia de trato introducida, determinante de que los herederos domiciliados en la Comunidad Valenciana pudieran aplicar una bonificación del 99 por 100 sobre la cuota y los domiciliados en otra comunidad no. En este punto, el tribunal observó que las justificaciones aportadas por el legislador autonómica eran razones de “política social”, “apoyo a la familia directa” y “fomento de la neutralidad fiscal del tráfico jurídico en el seno de la misma”. Para el tribunal, dichas razones podían explicar la bonificación en sí, pero no la decisión de acotarla a los herederos con residencia en la comunidad. De forma expresiva, la sentencia afirmó que “el mismo apoyo merece recibir cualquier miembro integrante de esa ‘familia directa’ a la que se dirige la norma legal, tanto más si lo que se pretende es salvar la neutralidad del impuesto en las herencias directas de padres a hijos, entre cónyuges, o de hijos a padres, evitando la tributación del patrimonio familiar” (FJ 5). Al no superarse el segundo paso del canon, por no tener la medida diferenciadora una justificación objetiva y razonable, la conclusión del tribunal fue que debía declararse inconstitucional y nula por ser contraria a los arts. 14 y 31.1 CE, sin necesidad de analizar su (iii) proporcionalidad.

El efecto restrictivo sobre la libre circulación no fue explícitamente argumentado en este pronunciamiento, aunque podría estar implícito en la expresión de que con la norma enjuiciada se ha pretendido exclusivamente “favorecer a sus residentes”, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia.

En cualquier caso, la STC 60/2015 fue clave en el control de las medidas autonómicas que utilizan la residencia o domicilio con una finalidad proteccionista. En los pronunciamientos posteriores del tribunal este efecto

proteccionista y restrictivo de la libre circulación se ha ido exteriorizando paulatinamente de manera más clara, como veremos a continuación.

### 3.2. Bonificaciones en el impuesto sobre donaciones para donatarios residentes

El pronunciamiento anterior tuvo continuidad con la STC 52/2018, de 10 de mayo, que examina un precepto, también del ISD, aprobado en este caso por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, que establecía una bonificación para las donaciones en favor de parientes de los grupos I y II de la ley del tributo, siempre que el donatario (contribuyente del impuesto) tuviera su residencia habitual en la comunidad.

En el caso del impuesto sobre donaciones el punto de conexión es, para el caso de inmuebles, la comunidad autónoma donde radiquen; y, en el resto de los bienes, el lugar de residencia del donatario<sup>11</sup>. Por tanto, el requisito de que el donatario fuera residente en Castilla-La Mancha realmente solo condicionaba la carga fiscal en la transmisión de inmuebles, ya que en el resto de los supuestos coincidía con el punto de conexión; es decir, salvo para los inmuebles, o se aplicaba la ley castellano-manchega (con la bonificación), o la donación quedaba fuera de la competencia de dicha comunidad.

Precisamente el caso que originó la cuestión de inconstitucionalidad resuelta por la STC 52/2018 era una donación inmobiliaria cuyo adquirente residía fuera de Castilla-La Mancha, lo que motivó que el órgano judicial elevara al tribunal la duda sobre si la diferente tributación de la donación de un inmueble ubicado en una comunidad autónoma en función de la residencia habitual del adquirente en su territorio era conforme con los arts. 14 y 31.1 CE.

(i) Dado el paralelismo entre este caso y el abordado en la STC 60/2015, el tribunal se remite en gran medida a dicho pronunciamiento. De este modo, aplicando el canon del principio de igualdad, considera que son homogéneas las situaciones de dos descendientes (u otros familiares incluidos en el ámbito de la bonificación) que reciban del mismo donante sendos inmuebles de igual valor, cuando solo se diferencian por la comunidad autónoma en que residen (juicio de comparabilidad). El criterio para considerar comparables ambas situaciones es que la capacidad de pago que grava el ISD —el incremento patrimonial obtenido a título gratuito—, es idéntica en ambos casos (FJ 4).

(ii) Siendo homologables ambas situaciones, el tribunal no encuentra una razón justificativa de la diferencia. La residencia del donatario en una comunidad u otra carece de virtualidad para legitimar la diferencia de tributación, insistiendo de nuevo en que no se cuestiona aquí la

<sup>11</sup> Art. 32.2, apartados b) y c), de la Ley 22/2009.

autonomía tributaria, sino el que la norma consagre una diferencia basada en la residencia, sin una justificación objetiva y razonable. Dicho lo cual, ya no debe analizarse la (iii) proporcionalidad de la diferencia.

Esta sentencia tampoco alude de forma directa a la restricción que lo anterior puede suponer a la libre circulación, girando todo el discurso en torno al principio de igualdad. Habría que esperar a la sentencia que abordamos en el apartado siguiente para que este criterio se introdujera explícitamente en el examen constitucional de las medidas tributarias autonómicas.

### 3.3. Deducción para entidades domiciliadas en un impuesto propio sobre depósitos bancarios

Así, fue la STC 20/2022, de 9 de febrero, la primera en declarar inconstitucional un beneficio fiscal autonómico, en este caso referido a un impuesto propio, por ser contrario, no solo al principio de igualdad, sino también al de libre circulación. Antes de dicha sentencia, el principio de libre circulación ya había sido invocado para impugnar disposiciones tributarias de las CCAA, pero el TC no había estimado la impugnación. En concreto, en el recurso de inconstitucionalidad contra el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito de Extremadura, el abogado del Estado alegó la vulneración del art. 139.2 CE, en conexión con el art. 157.2 CE y el art. 9 c) LOFCA. Específicamente, la tacha se dirigió contra una deducción en la cuota del tributo por la realización de determinadas inversiones calificadas de utilidad pública o de interés social para la región y que podría vulnerar, según el recurso del abogado del Estado, la libre asignación de capitales.

El tribunal desestimó la impugnación en la STC 210/2012, de 14 de noviembre, no sin antes exponer en el FJ 9 su interpretación del art. 139.2 CE. Para el tribunal, este no impide la aprobación de cualquier norma que pueda afectar a la libertad de circulación, sino sólo de aquéllas que supongan una “fragmentación del mercado” (cita la STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 11), en el sentido de que “las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen” (cita las SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26). Además, sostiene que “no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional puede catalogarse automáticamente como contraria al artículo 139.2 CE. En efecto, ‘el que una medida determinada no sea, por sus efectos, ajena a la libre circulación de bienes por el territorio nacional, a la libertad de empresa y al derecho de propiedad privada, no significa que haya de entenderse que *ex Constitutione* es inaceptable’, habida cuenta que sólo lo será ‘cuando persiga de forma

intencionada la finalidad de obstaculizar la circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente legítimo que persigue la norma adoptada’ (STC 109/2003, de 5 de junio, FJ 15)”.

En dicha STC 210/2012 ya se conectó el art. 139.2 CE con las libertades comunitarias, afirmando el tribunal que el mandato constitucional debe interpretarse teniendo en cuenta la jurisprudencia reiterada del TJUE que se refiere a las medidas tributarias adoptadas por los Estados miembros que puedan restringir u obstaculizar el ejercicio de dichas libertades fundamentales; según la cual, con carácter general, no es posible establecer medidas tributarias que obstaculicen dicho acceso, por ejemplo, creando una diferencia de trato entre residentes y no residentes sin justificación suficiente. Por tanto, el fin último del art. 139.2 CE es “la protección del mercado interior, lo que en materia tributaria impide en particular establecer medidas que fragmenten dicho mercado estableciendo diferencias entre residentes y no residentes en una Comunidad Autónoma, sin que ello encuentre una justificación adecuada...o, pudiendo serlo, resulte desproporcionada en relación con su finalidad”.

No obstante, puede apreciarse un matiz entre la posición del TC y del TJUE al valorar las restricciones a la libre circulación, ya que para el segundo es suficiente constatar que una medida produce un efecto restrictivo (entre otras muchas, Sentencia de 7 de septiembre de 2004, Asunto C-319/02, *Mannin*, apartados 22 y siguientes), mientras que el tribunal español parece exigir, además, que se haya adoptado con la intención deliberada de crear un obstáculo para dichas libertades. Sin embargo, en la práctica, la diferencia de criterios se ha ido diluyendo en las sentencias constitucionales que luego comentaremos.

En el caso del impuesto extremeño sobre depósitos bancarios el tribunal concluyó que no se establecía ninguna diferencia de trato entre residentes y no residentes en la comunidad autónoma, pues su aplicación no dependía de dónde radicara el domicilio social de la entidad bancaria (FJ 9).

Por otra parte, en la STC 125/2021, de 3 de junio, recaída en relación con otro tributo propio –el impuesto catalán sobre estancias en establecimientos turísticos, en concreto, en su aplicación a los cruceros turísticos que atraquen en puertos de Cataluña– se analizó también la posible afectación a la libre circulación. El tribunal descartó que se infringiera dicha libertad, argumentando que, aunque dicho impuesto encarece los servicios turísticos en dicha comunidad autónoma frente a otros destinos alternativos, estos costes derivados del impuesto “no tienen el resultado específico adicional de tener un efecto restrictivo más oneroso, de hecho o de derecho,

(i) sobre el acceso a esos servicios turísticos de estancia en establecimientos turísticos sitios en Cataluña para los usuarios provenientes de fuera de la comunidad autónoma que para los residentes en ella, (ii) ni sobre el acceso o el ejercicio de esa actividad económica para los operadores económicos procedentes de fuera de la comunidad autónoma que para los residentes en Cataluña, que es lo prohibido por el art. 139.2 CE [y más específicamente por los arts. 157.2 CE y 9 c) LOFCA] siempre que la medida tributaria que provocara tal efecto restrictivo fuera injustificada y desproporcionada” [FJ 5 B]).

En cambio, la indicada STC 20/2022 sí apreció un efecto restrictivo contrario a la Constitución cuando estudió la deducción del 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto canario sobre los depósitos de clientes de entidades de crédito, prevista solo para las entidades con domicilio social en la Comunidad de Canarias<sup>12</sup>. En este caso, la cuestión de inconstitucionalidad la planteó el propio TC, al amparo del art. 55.2 de su Ley Orgánica<sup>13</sup>, mediante el ATC 81/2021, de 15 de septiembre. Dicho auto se dictó en el marco de un recurso de amparo planteado por una entidad bancaria domiciliada fuera de Canarias que consideraba vulnerado su derecho fundamental a la igualdad por la no aplicación de la deducción indicada. El auto de planteamiento ya citaba como presuntamente infringidos, junto al art. 14 CE, los arts. 139.2 y 157.2 de la Constitución y 9 c) LOFCA.

La sentencia, FJ 3, recuerda la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad, a la que nos hemos referido anteriormente, y añadiendo ahora la doctrina sobre la libre circulación, afirma que los arts. 157.2 CE y 9 c) LOFCA, son “especificación” del art. 139 CE, por lo que “les es extrapolable la doctrina constitucional” sobre este último, en concreto la prohibición de “medidas tributarias proteccionistas”. De estos preceptos se colige, según la sentencia, la prohibición de que las CCAA establezcan regulaciones que otorguen “privilegios económicos”, es decir, que discriminen por motivos territoriales o, como afirmó la STC 60/2015, FJ 5, que “favorezcan a sus residentes [...] por el solo hecho de su distinta residencia”.

Además, en línea con lo que hemos apuntado anteriormente, el tribunal reconoce el vínculo de la libre circulación constitucionalmente garantizada con el principio homónimo del Derecho de la UE y la interpretación que hace del mismo el TJUE. En particular,

se refiere a la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de febrero de 2021, asunto *Novo Banco*, C-712/19, que rechazó una deducción en el impuesto sobre depósitos bancarios de Andalucía ligada también al domicilio fiscal de la entidad por ser incompatible con la libertad de establecimiento. El tribunal europeo descartó como justificación de dicho requisito la finalidad de primar prácticas financieras en el medio rural (según había alegado la comunidad autónoma), ya que “la sola presencia del domicilio social en un territorio determinado no contribuye a que se presten servicios financieros de proximidad en dicho territorio” (apartado 27).

(i) De forma paralela a la argumentación que siguió el TJUE con el impuesto andaluz equivalente, al abordar la deducción en el impuesto canario, el TC examinó primero si las entidades bancarias con domicilio fiscal fuera de Canarias se encuentran en una situación comparable a las domiciliadas en dicho territorio, que son las únicas que tienen derecho a la deducción controvertida. Esto se analiza a la vista de la naturaleza del tributo a que se refiere la medida, que tiene por objeto gravar la captación de pasivo en el territorio de Canarias. Para el tribunal, unas y otras entidades, en la medida en que operan en dicha comunidad autónoma y captan en ella depósitos de clientes, se hallan en una situación comparable, al margen de dónde radique su domicilio fiscal.

(ii) El segundo paso es comprobar si la diferencia de trato responde a una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de unas y otras entidades, aplicando una deducción del 50 por 100 de la cuota solo a aquellas cuyo domicilio social radique en Canarias. La comunidad autónoma alegaba que con ello se buscaba fomentar la inversión en Canarias y favorecer el establecimiento de entidades de crédito en dicha comunidad. Para el tribunal, FJ 4, ninguna de estas motivaciones es aceptable: en cuanto a la primera, porque la regulación del tributo ya prevé una serie de deducciones específicamente destinadas a incentivar la financiación de iniciativas empresariales y proyectos en Canarias, al margen de la deducción impugnada, que está ligada exclusivamente al domicilio fiscal; y, respecto de la finalidad de atraer el establecimiento de entidades de crédito en Canarias, porque “no es más que la plasmación expresa de una diferencia de trato fiscal basada en la procedencia, origen, residencia o domicilio fiscal del contribuyente, beneficiando al local por su condición de local y perjudicando al foráneo por su condición de foráneo”.

En suma, la citada STC 20/2022 declaró inconstitucional y nulo el inciso “cuando el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Canarias” de la deducción cuestionada, por vulnerar el art. 14, en relación con el art. 31.1 CE, y en conexión con los arts. 139.2 y 157.2 CE.

12 Art. 41.9.2 a) de la Ley del Parlamento de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

13 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, cuyo art. 55.2 dispone que: “[e]n el supuesto de que el recurso de amparo debiera ser estimado porque, a juicio de la Sala o, en su caso, la Sección, la ley aplicada lesione derechos fundamentales o libertades públicas, se elevará la cuestión al Pleno con suspensión del plazo para dictar sentencia, de conformidad con lo prevenido en los artículos 35 y siguientes”.

Como se ha podido comprobar, el análisis que hace el TC para verificar si se vulnera el art. 139.2 CE guarda notable similitud con los propios del canon de igualdad del art. 14 CE, es decir, los juicios sucesivos de comparabilidad, razonabilidad, proporcionalidad. El matiz que aportan los arts. 139.2 y 157.2 CE es evitar el efecto limitativo que la diferencia creada supone para la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales. De ahí que el análisis conecte con los efectos económicos para el mercado de las medidas cuestionadas, tanto desde el punto de vista de los operadores como de los consumidores. Esto enlaza directamente con la idea de unidad de mercado, al que se ha referido el tribunal en varias ocasiones, caracterizándolo como un espacio en el que se encuentran garantizadas la libre circulación de personas y bienes y las condiciones esenciales de ejercicio de la actividad económica son iguales [por todas, STC 79/2017, de 22 de junio, FJ 2 a)]. Este principio de unidad de mercado late en los arts. 139.2 y 157.2 CE que, según venimos reiterando, prohíben las medidas tributarias autonómicas proteccionistas, como son aquellas que introducen una diferencia de trato, de hecho o de derecho, entre residentes y no residentes, sin justificación suficiente o que, teniéndola, sean desproporcionadas.

#### 4. La STC 20/2026, de 25 de febrero, sobre el AJD en operaciones de las sociedades de garantía recíproca

La reciente STC 20/2026, de 25 de febrero, ha dado un paso más en el proceso de depurar el ordenamiento rechazando aquellas medidas tributarias que introducen una desigualdad injustificada, limitan la libre circulación y fragmentan el mercado.

El precepto sobre el que se planteaba la cuestión de inconstitucionalidad (art. 15, apartado Seis, del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado<sup>14</sup>) establecía un tipo reducido en el tipo de gravamen de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD), cuota variable de los documentos notariales, del ITPAJD. En concreto, disponía que “el tipo de gravamen aplicable en las primeras copias de escrituras o actas notariales que formalicen la constitución, modificación y cancelación de derechos reales de garantía, cuando el sujeto pasivo sea una sociedad de garantía recíproca *con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia*, será del 0,1 por 100”.

Como es conocido, las CCAA tienen competencias para, con algunas excepciones, determinar el tipo de gravamen de las modalidades de TPO y de AJD, cuota

variable de los documentos notariales<sup>15</sup>. En ejercicio de dichas competencias, la Comunidad Autónoma de Galicia estableció un tipo de gravamen general del 1,5 por 100 (art. 15.Uno del texto refundido) y una serie de tipos de gravamen especiales (art. 15, apartados Dos a Siete), entre ellos, el tipo reducido para sociedades de garantía recíproca (SGR), que se introdujo en 2008<sup>16</sup>. Cabe indicar, además, que muchas otras CCAA aplican un tipo preferencial para las citadas operaciones, exigiendo también el requisito de que la SGR tenga su domicilio social en la comunidad autónoma, por lo que el caso gallego no es una excepción<sup>17</sup>.

En el proceso que da origen a la cuestión de inconstitucionalidad, una SGR domiciliada en Castilla y León, pero con oficinas en Galicia, confería una serie de avales a pequeñas y medianas empresas las cuales, como garantía, constituían una hipoteca a su favor (“contragarantía”), cuya formalización en escritura pública queda sujeta a la modalidad de AJD, cuota variable de los documentos notariales. Debe recordarse que las SGR, conforme a su normativa reguladora Ley 1/1994, de 11 de marzo, son entidades financieras que, con una base mutualista, se dedican a conceder avales o garantías análogas que permitan a las pequeñas y medianas empresas acceder a la financiación bancaria. Es muy frecuente que, como “contragarantía” de los avales que prestan, las empresas avaladas otorguen en favor de la SGR un derecho de garantía, en general, una hipoteca de máximo (art. 10.3 de la Ley 1/1994). Es la formalización en escritura de dicha hipoteca lo que constituye el hecho imponible de la modalidad de AJD (art. 31.2 TRITP), resultando la cuota tributaria de aplicar a la base imponible<sup>18</sup> el tipo de gravamen aprobado por la comunidad autónoma donde radique el inmueble hipotecado<sup>19</sup>.

Pues bien, la norma gallega cuestionada establece un diferente gravamen en AJD para las escrituras de constitución de hipoteca sobre inmuebles que radiquen en Galicia: cuando el acreedor garantizado, que es el sujeto pasivo de dicho gravamen<sup>20</sup>, sea una SGR domiciliada en Galicia, el tipo será del 0,1 por 100, mientras que si la SGR

<sup>15</sup> Arts. 19.2 d) LOFCA y 49.1 a) de la Ley 22/2009.

<sup>16</sup> Fue introducido por la Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2009 (art. 60).

<sup>17</sup> Todas las CCAA prevén beneficios fiscales en la modalidad AJD, cuota variable de documentos notariales para las escrituras de constitución, modificación o cancelación de derechos reales a favor de SGR. Vid. capítulo I de la publicación “Tributación autonómica 2026”, citada anteriormente, págs. 30 y 78.

<sup>18</sup> Que, conforme al art. 10.5.c) del texto refundido del ITPAJD -TRITP (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre), resulta de la suma del importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo.

<sup>19</sup> Punto de conexión previsto en el art. 33.2.2º.A) de la Ley 22/2009.

<sup>20</sup> Conforme al art. 8 c) del TRITP.

<sup>14</sup> Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

tiene domicilio en otra comunidad autónoma se aplicará el tipo general del 1,5 por 100, esto es, un impuesto quince veces mayor. En suma, el tipo de gravamen reducido previsto en el precepto cuestionado tiene el efecto de reducir el coste fiscal de la formalización notarial de las “contragarantías” en favor de las SGR pero solo si estas tienen su domicilio social en Galicia.

El órgano judicial promotor de la cuestión entendía que el requisito de la domiciliación en el territorio de la comunidad autónoma puede ser contrario al art. 14 CE y, además, a los arts. 139.2 y 157.2 CE, y 9 c) LOFCA.

El tribunal estima la cuestión. Tras recordar su doctrina sobre la igualdad tributaria, la libre circulación y la unidad de mercado, en los términos antes expuestos, y apuntar la importancia como criterio interpretativo del Derecho de la UE y la jurisprudencia de Luxemburgo sobre las libertades comunitarias, reproduce el esquema de análisis visto en los precedentes anteriores:

(i) Así, sobre el juicio de comparabilidad, recuerda que debe tener en cuenta el régimen jurídico sustantivo de la materia en que se proyecte, lo que, en el ámbito fiscal, nos remite a la naturaleza del tributo a que se refiera la medida y, especialmente, la capacidad económica que grava. Según esto, el tribunal constata que tanto las SGR domiciliadas en Galicia como las ubicadas fuera prestan el mismo servicio de aval y, en contrapartida, adquieren un derecho real de garantía. Considera que el criterio del domicilio social, que recoge el inciso discutido, no guarda relación alguna con la capacidad de pago sometida a gravamen, que es la adquisición en documento notarial de un derecho real de garantía sobre un bien sito en Galicia. Es decir, desde la óptica de la modalidad AJD que recae sobre estas escrituras, la posición de las entidades domiciliadas en Galicia y fuera de ella es plenamente equiparable.

(ii) A continuación, el tribunal se pregunta si existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de las situaciones comparables descritas (juicio de razonabilidad). A falta de una justificación expresa en el preámbulo de la norma, acude a las alegaciones del gobierno y parlamento autonómicos en el proceso constitucional, que adujeron la necesidad de apoyar al tejido empresarial gallego y fomentar el desarrollo económico regional, así como incentivar la domiciliación de las SGR en Galicia.

Pues bien, para el TC ninguno de estos argumentos puede prosperar, dado que “no se vislumbra qué incidencia puede tener que el lugar de domiciliación de la SGR que presta avales a las pequeñas y medianas empresas de Galicia radique en esta comunidad” ya que “lo relevante para las empresas es recibir la asistencia financiera que le presta la SGR, que puede actuar a distancia o por medio de sucursales sitas en Galicia, aunque su domicilio

social no radique en dicha comunidad”. La sentencia recuerda la STJUE *Novo Banco*, también citada en la STC 20/2022, para la cual el lugar donde radique el domicilio social es irrelevante para prestar servicios financieros de proximidad, aquí sería para prestar el servicio de avales a las pequeñas y medianas empresas, pues tales servicios pueden ofrecerse mediante sucursales o a distancia. Por tanto, el TC concluye que el requisito de domiciliación exigido para aplicar el tipo reducido no guarda relación alguna con los objetivos invocados.

Por su parte, en cuanto al propósito de incentivar la domiciliación de sociedades de garantía recíproca en Galicia, para la sentencia implica reconocer de forma expresa una diferencia de trato fiscal basada en la procedencia, origen, residencia o domicilio fiscal del contribuyente, “beneficiando al local por su condición de local y perjudicando al foráneo por su condición de foráneo”.

En definitiva, al no superar el juicio de razonabilidad, se concluye que el requisito de la domiciliación en la comunidad autónoma para aplicar el tipo reducido es inconstitucional, al vulnerar tanto el art. 14 CE (y su trasunto en el art. 31.1 CE) como la prohibición de que las CCAA adopten medidas que afecten a la libertad de circulación y de establecimiento de personas y bienes que se establece en los arts. 139.2 y 157.2 CE y 9 c) LOFCA.

Como es evidente, la alegación formulada por las instituciones autonómicas gallegas sobre la existencia de otras normas autonómicas equivalentes no cambia la anterior conclusión, pues el objeto del proceso se acota a la norma gallega cuestionada. Para anular los incisos análogos de otras CCAA deberán instarse las correspondientes cuestiones de inconstitucionalidad ya que cada norma debe ser objeto de un proceso propio por razones elementales de congruencia<sup>21</sup>, aunque lo lógico sería que los legisladores autonómicos eliminaran el requisito de domiciliación sin esperar a que se planteen tales cuestiones.

A nuestro juicio, la STC 20/2026 supone un importante avance porque, aunque la doctrina que aplica tiene su germen en las SSTC 60/2015 y 20/2022, ahora se afirma con más rotundidad que los requisitos de domiciliación como el examinado son contrarios, no solo al principio de igualdad, sino también a la libre circulación.

Entre la doctrina científica se ha valorado positivamente este pronunciamiento. Así, GARCÍA NOVOA<sup>22</sup>, señala que

<sup>21</sup> Cabe recordar que el art. 39.1 LOTC solo permite extender “por conexión o consecuencia” la declaración de inconstitucionalidad de un precepto a otros preceptos de la misma ley, aunque no hayan sido expresamente impugnados, pero nunca a disposiciones de otras leyes.

<sup>22</sup> GARCÍA NOVOA, C. “La inconstitucionalidad de los beneficios fiscales condicionados al domicilio social. ¿Una nueva espada de Damocles sobre el poder tributario autonómico?”, entrada en el blog Taxlandia, de 31 de marzo de 2026.

“aunque no supone un giro copernicano”, puede suponer una nueva “espada de Damocles” para las CCAA en el ejercicio de su potestad normativa en impuestos cedidos, de modo que deberán ser cautas a la hora de vincular los beneficios fiscales al requisito de tener el domicilio o la sede de la dirección en la Comunidad Autónoma. Dicho autor se plantea el posible efecto expansivo de la doctrina de esta sentencia, comenzando por las normas análogas de otras CCAA sobre operaciones de las SGR. Pero también respecto de otras medidas hasta ahora no abordadas y que, a su juicio, podrían plantear algunas dudas, entre las que cita: (i) las deducciones en el IRPF por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación, con domicilio social y fiscal en la comunidad autónoma<sup>23</sup>; y (ii) los beneficios fiscales en el ISD para transmisión de empresas familiares que tengan su domicilio social en su territorio<sup>24</sup>. Podríamos añadir otros beneficios fiscales en el ITPAJD, distintos del enjuiciado en la STC 20/2026, que también se vinculan al domicilio social de una entidad. Aunque sostiene que no cabe una extensión automática del criterio de la sentencia esas otras medidas, sino que deberá analizarse caso por caso, califica la sentencia de “extraordinariamente importante” porque reafirma el control constitucional de las ventajas fiscales autonómicas.

En la línea de ir acompasando la interpretación de la libre circulación en el plano constitucional a la que hace a nivel del Derecho de la UE, habría sido ilustrativo que el TC se hubiera apoyado, no solo en la STJUE *Novo Banco*, sino en la posterior STJUE de 20 de junio de 2024, *Faurécia*, asunto C-420/23, que analizó una norma precisamente del IAJD en Portugal (de ámbito nacional), que restringía la aplicación de una exención en función de la domiciliación del prestatario en o fuera de dicho país<sup>25</sup>.

En concreto, la norma analizada<sup>26</sup> eximía del gravamen por el IAJD determinadas operaciones de préstamo, salvo cuando el prestatario no fuera residente en Portugal. Pues bien, tras situar el problema en la libre circulación

de capitales (art. 63 TFUE), con cita de la STJUE de 14 de octubre de 1999, *Sandoz*, asunto C-439/97, el TJUE considera que la previsión de normas de tributación diferentes en función de que el prestatario residiera o no residiera en Portugal, es una diferencia de trato que, en principio, resulta contraria al Tratado conforme al art. 63.1 TFUE. Razona que esa diferencia “puede hacer que, para los residentes portugueses, inversiones como la concesión de préstamos en el extranjero resulten menos atractivas que las inversiones realizadas en el territorio portugués. Esta diferencia de trato produce asimismo un efecto restrictivo para los prestatarios no residentes, puesto que constituye un obstáculo para obtener capitales en Portugal al que no se ven confrontados los prestatarios residentes” (apartado 23).

Aunque el art. 65.1.a) TFUE no impide totalmente distinguir entre contribuyentes por razón de su residencia o de donde esté invertido su capital, dicho precepto debe interpretarse en sentido estricto (cita la STJUE de 16 de noviembre de 2023, *Aduaneira*, C-472/22), de modo que las diferencias de trato permitidas no deben constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta, siendo admisibles solo cuando: (i) afecten a situaciones que no sean objetivamente comparables; o, si lo son, (ii) resulten justificadas por razones imperiosas de interés general (art. 65.3 TFUE).

A este respecto, el carácter comparable entre una situación transfronteriza y una situación interna del Estado miembro debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida, así como el objeto y el contenido de esta. El Tribunal constata que las autoridades portuguesas no han aclarado qué objetivo persigue la exención parcial del impuesto sobre IAJD y aprecia que un préstamo concedido a un prestatario residente parece comparable al de un préstamo concedido a un prestatario no residente (apartados 32-34). Así pues, no advierte una razón objetiva para el trato diferente sin que, por los demás, se haya invocado una razón imperiosa de interés general que justifique la restricción, todo lo cual lleva al Tribunal a declarar que el requisito de residencia indicado vulnera el TFUE.

Según se puede constatar, el análisis que efectúa el TC, de acuerdo con lo expuesto en los comentarios a las sentencias indicadas, está claramente inspirado en la doctrina que, desde hace muchos años, viene sentando el TJUE, reafirmada por la sentencia recién reseñada.

## 5. Conclusión

De lo expuesto en los apartados anteriores cabe colegir que la doctrina constitucional mantiene un equilibrio entre los principios de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal, por un lado; y los de igualdad,

23 Este tipo de deducción está en vigor en las CCAA de Cataluña, Galicia, Andalucía, Principado de Asturias, Cantabria, la Región de Murcia, Aragón, Castilla-La Mancha, Canarias, Extremadura, las Illes Balears, las Comunidades de Madrid y Castilla y León y la Comunitat Valenciana, vid. Capítulo I de la publicación “Tributación autonómica 2026”, citada anteriormente, pág. 10.

24 Sobre las medidas en el ISD, puede consultarse, LUCAS DURÁN, M. op. cit. págs. 163 y ss.; VEGA GARCÍA, A. (2016), “Derecho de la Unión Europea y autonomía regional en el Impuesto sobre Sucesiones”, en RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (Coord.), MACARRO OSUNA, J. M. (Ed.), Derecho y fiscalidad de las sucesiones “mortis causa” en España: una perspectiva multidisciplinar, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

25 Vid. el comentario de PEDROSA LÓPEZ, C. “Exenciones del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentos contrarias a la libre circulación de capitales: STJUE de 20 de junio de 2024, C-420/23”, Revista Técnica Tributaria, N. 146 (jul.-sept. 2024), p. 347-353.

26 El art. 7.2 del Código del IAJD de Portugal, que limitaba la exención prevista en el art. 7.1.g) para determinadas operaciones de préstamo, al disponer que no se aplicaría cuando el prestatario no tenga domicilio fiscal en Portugal.

libre circulación y unidad de mercado, por otro. Cabe apreciar, en este sentido, un creciente control del TC sobre aquellas medidas tributarias autonómicas de signo “proteccionista”, que benefician al local por su condición de local y perjudican al foráneo por su condición de foráneo, cuando la situación de uno y otro es comparable y la diferencia entre ellos carece de una justificación suficiente o, incluso teniéndola, es desproporcionada.

Con lo anterior el TC se alinea, aunque con cierto retraso, con la interpretación que viene haciendo desde hace décadas el Tribunal de Luxemburgo sobre los límites que las libertades comunitarias de establecimiento y circulación suponen para los Estados miembros, incluidos los entes subestatales que tienen competencias normativas en materia tributaria.

La reciente STC 20/2026, referida a la modalidad AJD, cuota variable de documentos notariales aplicable a ciertas operaciones realizadas por las SGR, ha supuesto un

avance desde el prisma de los arts. arts. 139.2 y 157.2 CE, que consagran la libre circulación y la unidad de mercado a nivel constitucional, de modo análogo al Derecho de la UE.

Por consiguiente, las CCAA deberán prestar creciente atención a las normas, especialmente los beneficios fiscales, que se vinculan al domicilio o residencia en su territorio, que solo podrán pasar el filtro constitucional y del Derecho de la UE, en tanto respondan de forma suficiente a una justificación objetiva y razonable y sean proporcionadas.

Aunque indudablemente dicho análisis debe hacerse caso a caso, es probable que la STC 20/2026 no sea la última en abordar esta importante cuestión de nuestro Estado autonómico, dado el gran número de disposiciones de las CCAA que supeditan la aplicación de beneficios fiscales a criterios territoriales.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ..... 21

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. .... 21

- Sujeto pasivo en la Adquisición de vivienda habitual en pro indiviso por cónyuges bajo el régimen de separación de bienes ..... 21
- Adquisición de suelo en documento privado que se eleva a público aportando el terreno a la sociedad de gananciales y declaración de obra nueva pagada con dinero ganancial ..... 21
- Acta de notoriedad para inmatricular. La vivienda se adquirió en documento público que no fue objeto de autoliquidación ..... 22
- Adquisición de un estanco, sin adquirir el inmueble, en escritura pública ..... 22
- Aportación de un inmueble radicado en España a una entidad holding belga ..... 23
- Recuperación del dominio sobre un vehículo usado en virtud de sentencia judicial firme ..... 23
- Extinción del condominio sobre vivienda y plaza de garaje, adjudicados a uno de los condóminos que compensa al otro en metálico ..... 24
- Disolución de herencia entre tres herederos con exceso de adjudicación y con compensación mediante el reconocimiento de una deuda en metálico pagadera a plazos ..... 24
- Consolidación de dominio de un bien inmueble cuya titularidad se encuentra desmembrada en nuda propiedad y usufructo ..... 24
- Extinción de comunidad sobre inmuebles arrendados, sin contar con persona contratada ..... 25
- Disolución de comunidad abonando el exceso, parte en metálico parte mediante la dación en pago de su cuota en otro condominio ..... 26
- Escritura pública de declaración de división interna de local con la finalidad de adecuar la realidad registral y catastral a la realidad física ..... 26
- Adquisición de solar urbano para proceder a su segregación en dos parcelas independientes. La primera de ellas será objeto de transmisión a un tercero, mientras que en la segunda se construirán su propia vivienda habitual ..... 27
- Ejercicio de la opción de compra por el arrendatario del inmueble ..... 27
- Venta de un inmueble para su rehabilitación. El vendedor adquirió a un fondo de inversión con renuncia a la exención del IVA ..... 28
- Transmisión de derechos de ahorro energético ..... 29
- Arrendamiento turístico a través de plataformas sin prestación de servicios complementarios ..... 30
- Constitución por un agricultor de una servidumbre de vuelo mediante contraprestación a favor de una entidad mercantil que ha instalado un aerogenerador en una parcela próxima ..... 30
- Renuncia a la exención en la adquisición de un inmueble mediante subasta judicial ..... 31

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 32

- Base imponible. Cuentas de titularidad compartida y valor de inmuebles arrendados bajo contratos de renta antigua ..... 32
- Renuncia por el primer beneficiario a la prestación derivada de un seguro siendo el causante el asegurado ..... 32
- Donación entre residentes en Bélgica de participaciones en entidades radicadas en Bélgica, que participan en una entidad holding belga, en cuyo activo existe un inmueble situado en España ..... 33
- Revocación de mutuo acuerdo del pacto de mejora con entrega de presente de participaciones sociales ..... 33
- Donación de dinero procedente de una cuenta bancaria situada en la Rioja en favor de un residente en Reino Unido ..... 34

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

#### SUJETO PASIVO EN LA ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL EN PRO INDIVISO POR CÓNYUGES BAJO EL RÉGIMEN DE SEPARACIÓN DE BIENES

(Consulta DGT V2047-25 de 04/11/2025)

La adquisición de la vivienda por el consultante y su mujer en proindiviso dará lugar al hecho imponible previsto en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, siendo sujetos pasivos conforme al artículo 8 a) del TRLITPAJD los adquirentes, en este caso, cada uno de los cónyuges, debiendo presentar cada uno de ellos su correspondiente liquidación por la adquisición que les corresponde, el 50 por ciento del pleno dominio del inmueble. En esta liquidación individual de cada sujeto pasivo, cada uno aplicará el tipo de gravamen que le corresponda, atendiendo a sus circunstancias personales y a la normativa autonómica.

#### ADQUISICIÓN DE SUELO EN DOCUMENTO PRIVADO QUE SE ELEVA A PÚBLICO APORTANDO EL TERRENO A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES Y DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA PAGADA CON DINERO GANANCIAL

(Consulta DGT V2051-25 de 04/11/2025)

- Primera escritura: Adquisición del suelo:

A efectos de prescripción, lo primero a determinar es el momento en que se entienda producida la celebración del contrato que, al tratarse de un contrato privado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50.2 TRLITPAJD su fecha será la de su presentación, salvo que con anterioridad concurren alguna de las circunstancias previstas en el artículo 1227 del Código Civil. En el presente caso, de acuerdo con la información facilitada, uno de los firmantes falleció hace más de diez años. Por lo tanto, se habría dado una de las circunstancias previstas en el artículo 1227 del Código Civil, el fallecimiento de uno de los firmantes, por lo que habrá que estar a la fecha de este fallecimiento para determinar el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar el impuesto devengado con motivo de la transmisión documentada en dicho contrato.

No obstante, en todo caso, la declaración de que un determinado hecho imponible está prescrito o no es una cuestión de hecho que queda fuera de la competencia de este Centro Directivo, el cual, por un lado, debe limitarse al régimen, clasificación o calificación tributaria de los hechos planteados y, por otro lado, desconoce si se ha producido alguna de las circunstancias contempladas en el artículo 68 de la Ley General Tributaria, que darían lugar a la interrupción de la prescripción. Por tanto, dichas circunstancias o el fallecimiento de uno de los firmantes deberán acreditarse por los obligados tributarios ante la oficina liquidadora correspondiente, que será la competente para pronunciarse al respecto.

De no entenderse producida la prescripción del impuesto, dicha Administración procederá a practicar la liquidación por la modalidad de transmisión patrimonial onerosa y será sujeto pasivo el consultante.

Por el contrario, de entenderse producida la prescripción del ITPAJD en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, para determinar la procedencia de la cuota gradual, es preciso analizar si en el documento notarial en cuestión concurren los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD del impuesto, pues solo cuando concurren todos ellos, será exigible la cuota gradual. Por lo tanto, en el caso de que se cumplan los tres primeros, será necesario examinar si el acto o contrato contenido en el documento está sujeto bien al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o bien a los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD.

A este respecto, debe destacarse que el precepto exige la no sujeción a los impuestos y modalidades citados, sin más, pero resulta irrelevante la tributación efectiva por tales impuestos, bastando la mera sujeción a estos. En consecuencia, un documento notarial que cumpla los tres primeros requisitos, pero que contenga un acto o contrato sujeto a alguno de aquellos impuestos o modalidades no puede tributar por la cuota gradual; y ello, con independencia de que dicho acto o contrato no tribute efectivamente por aquellos, por existir alguna exención, por haber prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda o a exigir el pago, o por cualquier otro motivo lícito.

-Segunda escritura: Aportación del terreno a la sociedad de gananciales y declaración de obra nueva:

Conforme al primero de los preceptos transcritos, cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al Impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, pudiendo distinguirse las siguientes convenciones en la operación planteada: la aportación del terreno a la sociedad de gananciales y declaración de obra nueva.

La aportación a la sociedad de gananciales, al manifestar el consultante que va a ser una operación lucrativa, no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ni tampoco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no ser la sociedad de gananciales sujeto pasivo de dicho impuesto. Sí quedará sujeta al ITPAJD en su modalidad de actos jurídicos documentados, dado que, conforme a lo dispuesto en el artículo 1280 del Código Civil, los actos y contratos que tengan por objeto la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles deben constar en documento público. Será sujeto pasivo la mujer del consultante por la parte que adquiere mediante la sociedad de gananciales y, al tratarse de un bien inmueble, la base imponible se deberá determinar conforme establece el artículo 10 del TRLITPAJD, aunque la operación resultaría exenta del mismo en aplicación del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

La declaración de obra nueva es un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante Notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al registro de la Propiedad. La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare tal y como establece el artículo 70 del RITPAJD. Serán sujetos pasivos ambos cónyuges.

.....  
**ACTA DE NOTORIEDAD PARA INMATRICULAR. LA VIVIENDA SE ADQUIRIÓ EN DOCUMENTO PÚBLICO QUE NO FUE OBJETO DE AUTOLIQUIDACIÓN**

(Consulta DGT V2180-25 de 13/11/2025)

.....

En el supuesto planteado se ha realizado un acta de notoriedad que, de acuerdo con la jurisprudencia mencionada, suple al título por el que el consultante adquirió la vivienda en 2001. Asimismo, de acuerdo con la información facilitada, por esta adquisición en su día no se liquidó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y, recientemente, se ha presentado una liquidación declarando prescrita la deuda tributaria correspondiente. Por lo tanto, dado que no se acredita haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se suple, no se produce la exclusión del hecho imponible prevista en el apartado c) del artículo 7.2 del TRLITPAJD, por lo que el acta de notoriedad quedaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

.....  
**ADQUISICIÓN DE UN ESTANCO, SIN ADQUIRIR EL INMUEBLE, EN ESCRITURA PÚBLICA**

(Consulta DGT V2217-25 de 19/11/2025)

.....

Si bien la regla general es que las transmisiones onerosas de bienes y derechos están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, dicha regla general decae ante la regla especial, según la cual no están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas las transmisiones onerosas que sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

En cuanto a la posible aplicación de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, a la escritura pública en que se formalizó la transmisión de la unidad económica de negocio de estanco, debe contestarse negativamente, dado que falta uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD, dado que no es inscribible en ninguno de los registros citados en el precepto.

**APORTACIÓN DE UN INMUEBLE RADICADO EN ESPAÑA A UNA ENTIDAD HOLDING BELGA**

(Consulta DGT V2365-25 de 04/12/2025)

La operación planteada mediante la cual el inmueble situado en Alicante se aportará en una ampliación de capital a una sociedad belga con sede de dirección efectiva o domicilio fiscal fuera del territorio español, y que parece que no realiza en España operaciones de su tráfico, no determina la exigencia del ITPAJD, por la modalidad de operaciones societarias, al producirse el hecho imponible fuera del ámbito de aplicación territorial del impuesto.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que los supuestos de hecho que constituyen el tipo de las operaciones societarias, como el que es objeto de esta consulta, no están sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Por tanto, la no tributación de la referida aportación por la modalidad de operaciones societarias y de transmisiones patrimoniales onerosas determina su tributación por la cuota variable del documento notarial, siempre que concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD. En el supuesto planteado por los consultantes, esto es, la aportación de un inmueble situado en territorio español a una sociedad no residente en España, que tiene la condición de inscribible, dicha operación estaría sujeta y no exenta de la cuota variable del documento notarial, modalidad de actos jurídicos documentados.

**RECUPERACIÓN DEL DOMINIO SOBRE UN VEHÍCULO USADO EN VIRTUD DE SENTENCIA JUDICIAL FIRME**

(Consulta DGT V2361-25 de 04/12/2025)

El hecho imponible en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es la transmisión de bienes (artículo 7.1.a). Por tanto, si producida una transmisión, ésta deviene ineficaz por cualquier causa, nulidad, rescisión o resolución, dicha transmisión quedará sin efecto, debiendo las partes restituirse lo que hubieren percibido en virtud del referido acto. Luego la restitución de la cosa entregada no puede calificarse como una nueva transmisión del adquirente a su anterior titular, sino como la recuperación por éste de la cosa transmitida al quedar sin efecto el acto por el que se transmitió.

Así lo entiende el Texto Refundido en su artículo 57, en el que, con los requisitos establecidos, permite la devolución del impuesto satisfecho por aquellos actos o contratos en los que se haya declarado la nulidad, rescisión o resolución y el Reglamento del impuesto en su artículo 32.1, en el que expresamente denomina “recuperación de dominio” a la restitución de un bien a su titular original como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa.

Ahora bien, si la referida operación se documentase en escritura pública, la no sujeción de la misma a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas determinaría la aplicación de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del mismo impuesto, por cumplirse todos los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido:

- Tratarse de una primera copia de una escritura notarial.
- Tener contenido valuable.
- Ser inscribible en el Registro de Bienes Muebles.
- No estar sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni a la de Operaciones Societarias.

Por lo tanto, la recuperación del dominio de los vehículos usados en virtud de la resolución del contrato de compraventa constituye un supuesto de no sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, tal y como resulta del artículo 32.1 del Reglamento del impuesto. Conforme a dicho precepto, para que tenga lugar la recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no es necesaria la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare. Sin embargo, en el caso planteado, la resolución del contrato de compraventa se produce por vía judicial por lo que, si obtenida dicha resolución judicial, no fuera necesario el otorgamiento de escritura pública a efectos de la constancia de la recuperación del dominio en el Registro de bienes muebles, no solo se trataría de un supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino que tampoco estaría sujeta a la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados, al faltar el requisito de que se trate de una primera copia de una escritura notarial. Por el contrario, de otorgarse escritura notarial, la no sujeción de dicha escritura a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas determinará la sujeción a la cuota variable del documento notarial, de la modalidad de actos jurídicos documentados.

**EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE VIVIENDA Y PLAZA DE GARAJE, ADJUDICADOS A UNO DE LOS CONDÓMINOS QUE COMPENSA AL OTRO EN METÁLICO**

(Consulta DGT V2364-25 de 04/12/2025)

En el caso planteado, de la descripción de los hechos parece que existen dos comunidades de bienes, por lo que si para poder disolver cada comunidad se ha adjudicado el inmueble que la compone a una comunera al 100 por cien, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, ya sea la compensación en dinero o en otros inmuebles que tienen en común, sin importar que el pago en metálico sea aplazado y fraccionado, únicamente se tributará por el concepto de actos jurídicos documentados. Siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, no tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino por la de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

**DISOLUCIÓN DE HERENCIA ENTRE TRES HEREDEROS CON EXCESO DE ADJUDICACIÓN Y CON COMPENSACIÓN MEDIANTE EL RECONOCIMIENTO DE UNA DEUDA EN METÁLICO PAGADERA A PLAZOS**

(Consulta DGT V2431-25 de 11/12/2025)

Se consulta sobre una disolución de herencia entre tres hermanos formando lotes que se adjudican a dos de los hermanos, dejando algunos bienes en pro indiviso, y no recibiendo bienes uno de los hermanos. Las diferencias se igualarán mediante el reconocimiento de una deuda en metálico pagadera a plazos.

En el supuesto de que se trate de una única comunidad de bienes, de acuerdo con el artículo 2 del TRLITPAJD, las operaciones que se pretenden llevar a cabo se deben calificar con arreglo a su verdadera naturaleza, y, con independencia de la denominación que se da en el escrito de consulta, de la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva que las operaciones planteadas no darían lugar a una extinción de la comunidad de bienes ya que varios de los bienes que integran la comunidad permanecerían en proindiviso entre los comuneros -un nicho y un lote de tierras-. Por lo tanto, la operación llevada a cabo consistiría en la transmisión de las cuotas de participación entre los comuneros, que tributaría en el ITPAJD en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme al artículo 7.1 A) del TRLITPAJD, siendo el sujeto pasivo el comunero o comuneros que adquieran una mayor cuota de participación en la comunidad.

Si, por el contrario, se tratara de varias comunidades de bienes en las que participan los tres hermanos, entre ellos, el consultante, las operaciones planteadas sí darían lugar a la extinción de las comunidades de bienes sobre los bienes que se adjudican a uno de los comuneros. Habría que analizar si la extinción de cada una de las comunidades se produce con o sin excesos de adjudicación y si estos excesos son onerosos o lucrativos. En el caso de que la extinción de varias comunidades de bienes dé lugar a excesos de adjudicación onerosos, habría que determinar si se cumplen los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, para que estas operaciones tributen por la modalidad de actos jurídicos documentados en el ITPAJD, tal y como ha afirmado la jurisprudencia del TS. Por lo tanto, si la extinción de las comunidades se produce sobre bienes indivisibles habría que analizar si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, en cuyo caso la disolución tributaría por la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD. En caso contrario, la extinción de la comunidad de bienes en las que no se cumplan los requisitos expuestos tributaría en el ITPAJD en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme al artículo 7.1 A).

**CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO DE UN BIEN INMUEBLE CUYA TITULARIDAD SE ENCUENTRA DESMEMBRADA EN NUDA PROPIEDAD Y USUFRUCTO**

(Consulta DGT V2434-25 de 11/12/2025)

Se consulta sobre la adjudicación del pleno dominio sobre un inmueble cuya propiedad pertenece en un 50 por ciento del inmueble pertenece a la madre en pleno dominio, un 16,66 por ciento del inmueble no tiene dueños del pleno dominio, sino que éste está desmembrado en nuda propiedad y usufructo, la madre posee el usufructo y cada uno de los hijos un 5,555 por ciento de la nuda propiedad, del otro 33,34 por cien del inmueble cada hijo tiene en plena propiedad un 11,111 por ciento.

Afirmar que, en el caso planteado, existirá una única comunidad de bienes sobre la plena propiedad de cada inmueble equivaldría a decir que siempre que confluyen distintos derechos sobre un mismo bien, ello supondría la existencia de

una comunidad de bienes. En tal caso, serían comunidades de bienes todas las constituidas por el propietario de un bien con todos los titulares de derechos reales sobre dicho bien; esto es, no sólo con el usufructuario, sino con el titular de un derecho de uso, de habitación, de servidumbre, de superficie e, incluso, con el acreedor hipotecario, prendario o anticrético, pues la hipoteca, la prenda y la anticresis también son derechos reales, aunque de garantía. Por el contrario, este Centro Directivo considera que la interpretación que debe darse al artículo 392 del Código Civil es la que se desprende de su tenor literal, es decir, que la comunidad de bienes exige como requisito imprescindible que la propiedad de la cosa o del derecho pertenezca pro indiviso a varias personas, lo cual, en el caso planteado, puede predicarse tanto en el derecho de nuda propiedad como el del usufructo que no pertenecerán a los mismos comuneros.

Esta situación no es nueva en nuestro Derecho y ya ha sido objeto de análisis por la Dirección General de los Registros y del Notariado en diversas Resoluciones. Así, en el fundamento de derecho 3 de su resolución de 4 de abril de 2005 decía lo siguiente:

"3. Entrando ya en el fondo del asunto, debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad, aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación. La respuesta debe ser positiva ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza un negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio."

Por lo tanto, en el caso planteado en el inmueble habrá dos comunidades de bienes, una sobre la nuda propiedad y otra sobre el usufructo, aunque los comuneros sean los mismos la participación que tienen en una y otra comunidad es diferente. Ahora bien, si, como manifiesta que pretenden hacer, se adjudica el inmueble en plena propiedad, el consultante estará consolidando el dominio del inmueble que se adjudica. En este caso, el consultante además de la tributación por la disolución de la comunidad sobre la nuda propiedad, en la disolución del usufructo, al consolidarse el dominio, pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio, desmembrado mortis causa, por el fallecimiento de su padre, y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo, tal y como establece el artículo 51.4 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre de 1991, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 16 de noviembre), en adelante RISD:

"Artículo 51. Reglas especiales.

(...)

4. Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios, se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo."

Si la consolidación se opera en el usufructuario, pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad.

Si se operase en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, se girarán únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones."

**EXTINCIÓN DE COMUNIDAD SOBRE INMUEBLES ARRENDADOS, SIN CONTAR CON PERSONA CONTRATADA**

(Consulta DGT V2459-25 de 11/12/2025)

En principio, la determinación de si la concurrencia de una pluralidad de bienes propiedad de las mismas personas supone la existencia de una o varias comunidades de bienes constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse con carácter definitivo, y que deberá ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria competente para la gestión del tributo.

Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, plasmada en su sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. A este respecto, también cabe la formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación, en cuyo caso es indiferente que los bienes sean o no indivisibles, pues lo principal

es que los lotes sean equivalentes y proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros.

En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.

Debe tenerse en cuenta que si los lotes no pueden ser iguales deben ser lo más equivalente posibles. A la hora de formar los lotes, en lo referente a los bienes inmuebles se deberán tener en cuenta los valores de referencia si los tuvieran y si no existiera valor de referencia deberá tenerse en cuenta la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por las interesadas, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado, tal y como establecen los artículos 30 y 10 del TRLITPAJD. Se tendrá en cuenta la parte que adquiere cada comunera del bien y que deja de ser de las otras comuneras y será sujeto pasivo cada comunera por la parte que adquiere.

.....  
**DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD ABONANDO EL EXCESO, PARTE EN METÁLICO PARTE MEDIANTE LA DACIÓN EN PAGO DE SU CUOTA EN OTRO CONDOMINIO**  
 .....

(Consulta DGT V2480-25 de 12/12/2025)

.....

En el supuesto planteado, de la descripción de los hechos parece que existen tantas comunidades de bienes como inmuebles tienen en común, por lo que si para disolver una de las comunidades de bienes se adjudica un inmueble a un comunero al 100 por cien, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de la comunidad, excesos inevitables, ya sea la compensación en dinero o la dación en pago de la cuota del segundo condominio, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino por la de actos jurídicos documentados, documentos notariales. La base imponible en la disolución de la comunidad será la parte en el valor del inmueble correspondiente a los comuneros cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero. Será sujeto pasivo en la disolución de la comunidad el comunero que se adjudica el inmueble, tal y como establece el artículo 29 del TRLITPAJD.

.....  
**ESCRITURA PÚBLICA DE DECLARACIÓN DE DIVISIÓN INTERNA DE LOCAL CON LA FINALIDAD DE ADECUAR LA REALIDAD REGISTRAL Y CATASTRAL A LA REALIDAD FÍSICA**  
 .....

(Consulta DGT V2562-25 de 18/12/2025)

.....

Mediante la división horizontal, la propiedad de un edificio se subdivide en unidades privadas. Ese acto crea fincas registrales separadas e independientes con asignación a cada una de ellas de un coeficiente de copropiedad o participación en el total del inmueble. Las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal son actos sujetos al concepto de Actos Jurídicos Documentados al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del texto refundido.

Serán sujetos pasivos las personas que insten o soliciten los documentos notariales o aquellos en cuyo interés se expidan.

Por lo que respecta a la base imponible, esta se determina de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del TRLITPAJD completada con el artículo 70.2 del RITPAJD. Conforme al apartado primero del artículo 30: “servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”, precisando el reglamento del impuesto cuál es el objeto valuable que debe ser tomado en consideración para fijar la base imponible en los distintos supuestos de modificación registral de fincas que contempla. Así, conforme al artículo 70.2 del RITPAJD, en la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, se incluirá tanto el valor real del coste de la obra nueva como el valor real del terreno. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 30.1 del TRLITPAJD cuando la cuestión formulada se refiere a bienes inmuebles, en cuyo caso, si la base imponible se determina en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto

en el artículo 10 de este texto refundido, es decir, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha del devengo del impuesto. No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes. Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

**ADQUISICIÓN DE SOLAR URBANO PARA PROCEDER A SU SEGREGACIÓN EN DOS PARCELAS INDEPENDIENTES. LA PRIMERA DE ELLAS SERÁ OBJETO DE TRANSMISIÓN A UN TERCERO, MIENTRAS QUE EN LA SEGUNDA SE CONSTRUIRÁN SU PROPIA VIVIENDA HABITUAL**

(Consulta DGT V2128-25 de 11/11/2025)

No puede apreciarse que dicha operación determine por sí misma la adquisición de la condición de empresario o profesional conforme al artículo 5.Uno.d) de la Ley 37/1992, puesto que, de acuerdo con el escrito de consulta, el terreno en cuestión se encuentra completamente urbanizado y constituye un solar edificable. En efecto, el consultante tan solo se encargará de efectuar una segregación jurídica del inmueble, sin efectuar operaciones de urbanización del terreno.

Asimismo, tampoco se convertirá en promotor conforme a dicho artículo, puesto que la vivienda a promover no está destinada a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

De acuerdo con lo anterior, el consultante no actúa como empresario o profesional en relación con la adquisición, segregación, venta de una de las parcelas resultantes ni promoción de una vivienda en la otra parcela resultante. En consecuencia, lo anterior supone las siguientes consecuencias:

1.º El consultante carece del derecho a deducir el Impuesto soportado en la adquisición, así como, en su caso, en las operaciones de segregación de la finca, de venta de la parcela o de promoción de la vivienda, de acuerdo con el artículo 93.Uno de la Ley 37/1992.

2.º La transmisión de una de las parcelas resultantes de la segregación no se encuentra sujeta al Impuesto.

3.º La promoción de la vivienda en la otra parcela resultante de la segregación tampoco constituye una actividad sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la sujeción al Impuesto de la construcción de la misma.

**EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA POR EL ARRENDATARIO DEL INMUEBLE**

(Consulta DGT V2139-25 de 12/11/2025)

De la información aportada en el escrito de consulta no parece deducirse que el arrendamiento de los pisos sea realizado por una empresa dedicada habitualmente a operaciones de arrendamiento financiero, por lo que la presente contestación asume esta premisa.

Atendiendo al precepto anteriormente transcrito, para resolver si la transmisión de los pisos objeto de consulta está exenta o no del Impuesto habrá que determinar si se trata de una primera entrega o de una segunda entrega de edificaciones.

Para que se trate de una primera entrega es necesario que concurran los siguientes requisitos:

1º) Que la edificación se entregue por el promotor.

2º) Que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

3º) Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra.

4º) Que, si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

De la información contenida en el escrito de consulta no parece que concurran los supuestos anteriores por lo que, en tal caso, se trataría de una segunda entrega de edificaciones que estaría sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, sin perjuicio de la tributación que procediera por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**VENTA DE UN INMUEBLE PARA SU REHABILITACIÓN. EL VENDEDOR ADQUIRIÓ A UN FONDO DE INVERSIÓN CON RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA**

(Consulta DGT V2164-25 de 13/11/2025)

En relación con la entrega de la edificación realizada por el consultante, debe señalarse que no será de aplicación la exención del Impuesto a las segundas entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, de acuerdo con lo establecido en el ya citado artículo 20.Uno.22.º.A), letra b) de la Ley 37/1992.

En este sentido, el concepto de rehabilitación se encuentra regulado por el artículo 20.Uno.22.º.B) de la Ley 37/1992:

“A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.”

Por su parte, este Centro directivo ha desarrollado en numerosas contestaciones (por todas, las contestaciones vinculantes de 9 de septiembre de 2014, número V2326-14, y de 17 de julio de 2014, número V1946-14), las condiciones y requisitos para determinar si las obras realizadas pueden considerarse como de rehabilitación de edificaciones, por lo que se le remite a las mismas.

A estos efectos la consultante manifiesta que las obras a realizar se refieren al refuerzo estructural global, la renovación completa de todas las instalaciones, la sustitución de la cubierta y la rehabilitación de la fachada, además de la reforma interior completa de todas las viviendas.

La consideración de si una determinada obra puede calificarse o no como de rehabilitación es una cuestión de hecho que podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho. A estos efectos, la normativa del Impuesto no ha previsto que dicha condición pueda resultar acreditada por un documento en particular, si bien, entre los elementos de prueba han de considerarse preferentemente los dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado del proyecto y, si procede, la calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

En consecuencia, si el adquirente del inmueble tuviera la finalidad de efectuar dichas obras y las mismas tuvieran la condición de rehabilitación conforme a dicho concepto, la entrega de la edificación estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

TRANSMISIÓN DE DERECHOS DE AHORRO ENERGÉTICO

(Consulta DGT V2170-25 de 13/11/2025)

Se consulta sobre una entidad mercantil que realiza actuaciones de eficiencia energética en inmuebles de particulares, comunidades, empresas o administraciones públicas. Dicha entidad asume íntegramente el coste de realizar la actuación de eficiencia energética, obteniendo en contraprestación la cesión de los derechos de ahorro energético generados por dicha actuación.

A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se señala lo siguiente:

(...) Por su parte, en relación con la transmisión de los derechos de ahorro energético que la consultante obtiene en contraprestación por realizar la actuación de eficiencia energética, esta Dirección General ha tratado la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las transmisiones de derechos de ahorro energético en la reciente contestación vinculante de 3 de febrero, consulta número V0076-25. Conforme a la misma:

“En relación con las cesiones de ahorro energético, debe recordarse que tales cesiones de ahorro energético se realizan en virtud de convenios CAE entre el propietario y el cesionario. Dicho propietario puede ser quien realizó la actuación de eficiencia energética que generó el ahorro energético (propietario original) o un intermediario que lo haya adquirido del propietario original. En este sentido, desde el 15 de diciembre de 2024 no puede ser propietario del ahorro un empresario o profesional cuya sede no radique en España sin disponer de establecimiento permanente en dicho territorio. Además, desde el 15 de diciembre de 2024, únicamente puede haber un intermediario entre el propietario original del ahorro y el sujeto obligado o delegado que solicite la emisión del CAE.

Una vez señalado lo anterior, debe recordarse que la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido exige que el cedente tenga la condición de empresario o profesional y la cesión se realice en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, la cesión no estará sujeta al Impuesto cuando se realice por quien no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, según los criterios señalados en el apartado anterior de esta contestación.

Por otra parte, cuando la cesión la realiza un empresario o profesional, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido también requiere que el ahorro energético cedido se encuentre afecto a su patrimonio empresarial o profesional.

En consecuencia, la cesión tampoco estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque la realice un empresario o profesional, cuando la actuación de eficiencia energética se haya realizado en el ámbito de su actividad privada o patrimonio personal al margen de su actividad empresarial o profesional.

Por tanto, únicamente estará sujeta al Impuesto la cesión del ahorro realizada por un empresario o profesional que haya realizado la actuación de eficiencia energética en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional o haya adquirido el ahorro energético en el ejercicio de una actividad de intermediación a título oneroso.

Por el contrario, la cesión del ahorro energético en virtud de un convenio CAE no estará sujeta al Impuesto cuando el cedente no sea un empresario o profesional o cuando, siéndolo, no haya realizado la inversión de eficiencia energética para afectarla a su actividad empresarial o profesional, ni haya adquirido el ahorro en el marco de una actividad empresarial o profesional de intermediación, sin perjuicio de su posible sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.”

En consecuencia, si el beneficiario de la actuación de eficiencia energética cuyos derechos de ahorro energético está transmitiendo es un empresario o profesional y la actuación de eficiencia energética se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha cesión de los derechos de ahorro energético estará sujeta al Impuesto.

En caso contrario, tal cesión no estará sujeta al Impuesto.

(...)

B) En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se informa lo siguiente:

(...)

Por otra parte, el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo – en adelante, RITPAJD–, estipula en su artículo 23:

“Artículo 23. Permutas

En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.”

En el supuesto objeto de consulta, conforme a la información facilitada, la operación planteada por el consultante, consistente en realizar actuaciones de eficiencia energética obteniendo en contraprestación la cesión de los derechos de ahorro energético generados. Dicha actuación, constituye una permuta en los términos establecidos en el artículo 1538 del Código Civil.

Por lo tanto, en el ámbito de la imposición indirecta, y en lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, ITPAJD– de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 del RITPAJD, cada uno de los permutantes deberá tributar por el valor comprobado de lo que adquiera, salvo que el declarado sea superior, siendo el tipo de gravamen aplicable el que corresponda a la naturaleza de los bienes adquiridos.

En el presente caso, el consultante, como sujeto pasivo adquirente, deberá tributar por ITPAJD, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición de los derechos de ahorro energético. No obstante, esta sujeción se producirá siempre que la transmisión de los derechos de ahorro energético que la consultante obtiene en contraprestación por realizar la actuación de eficiencia energética no quede sujeta al IVA, es decir, cuando el beneficiario de la actuación, y por lo tanto transmitente, no sea un empresario o profesional actuando en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

La base imponible de esta operación –la adquisición de los derechos de ahorro energético– se determinará conforme a lo previsto en el 10 del TRLITPAJD por el valor de mercado de los derechos de ahorro energético, salvo que el valor declarado, el precio o la contraprestación pactada por los interesados sean superiores al valor de mercado, en cuyo caso se tomará la mayor de estas cantidades como base imponible. En cuanto al tipo de gravamen aplicable, será el tipo que, conforme a la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre), haya aprobado la Comunidad Autónoma, en este caso el tipo correspondiente a los bienes muebles.

**ARRENDAMIENTO TURÍSTICO A TRAVÉS DE PLATAFORMAS SIN PRESTACIÓN DE SERVICIOS COMPLEMENTARIOS**

(Consulta DGT V2182-25 de 14/11/2025)

Tal y como reiteradamente ha establecido este Centro directivo respecto del arrendamiento de apartamentos (por todas, la contestación vinculante de 13 de febrero de 2015, número V0575-15), en cuanto al concepto “servicios complementarios propios de la industria hotelera”, la Ley del Impuesto pone como ejemplos los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. En este sentido, los servicios de hospedaje se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo. Es decir, la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas, etc.) y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración.

La entidad consultante manifiesta que se va a limitar a prestar el servicio de alojamiento sin prestar ningún servicio complementario propio de la industria hotelera a los usuarios de los arrendamientos.

La actividad consistente en el arrendamiento por períodos de tiempo de viviendas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera y limitándose a poner a disposición del arrendatario la vivienda, se considera exenta del Impuesto.

Si, efectivamente, no se presta otro tipo de servicios propios de la industria hotelera y además la vivienda se arrienda únicamente a arrendatarios que sean personas físicas, y que la destinen para su uso exclusivo como vivienda, tales servicios de arrendamiento de vivienda se considerarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**CONSTITUCIÓN POR UN AGRICULTOR DE UNA SERVIDUMBRE DE VUELO MEDIANTE CONTRAPRESTACIÓN A FAVOR DE UNA ENTIDAD MERCANTIL QUE HA INSTALADO UN AEROGENERADOR EN UNA PARCELA PRÓXIMA**

(Consulta DGT V2320-25 de 01/12/2025)

El artículo 11 de la Ley 37/1992 define las prestaciones de servicios como toda operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que, de acuerdo con la Ley del Impuesto no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

En particular, de acuerdo con los números 2º y 3º del apartado dos del citado artículo 11, se consideran prestaciones de servicios “los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra” y “las cesiones del uso o disfrute de bienes.”

Por tanto, la constitución de una servidumbre sobre el terreno propiedad del consultante se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, debe señalarse que el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 establece la exención de las siguientes operaciones:

“23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

(...)”

En el caso particular de las servidumbres de paso aéreo es criterio retirado de este Centro directivo, tal y como se señala, entre otras, en la contestación vinculante de 19 de noviembre de 2014, número V3120-14, que la constitución de una servidumbre de paso aéreo de energía sobre un terreno se encontrará sujeta, pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, resulta conveniente señalar que en el ámbito objeto de consulta las servidumbres de paso se encuentran reguladas en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, que en su artículo 57 establece:

“1. La servidumbre de paso de energía eléctrica tendrá la consideración de servidumbre legal, gravará los bienes ajenos en la forma y con el alcance que se determinan en la presente ley y se registrará por lo dispuesto en la misma, en sus disposiciones de desarrollo y en la legislación mencionada en el artículo anterior, así como en la legislación especial aplicable.

2. La servidumbre de paso aéreo comprende, además del vuelo sobre el predio sirviente, el establecimiento de postes, torres o apoyos fijos para la sustentación de cables conductores de energía, todo ello incrementado en las distancias de seguridad que reglamentariamente se establezcan.

3. La servidumbre de paso subterráneo comprende la ocupación del subsuelo por los cables conductores, a la profundidad y con las demás características que señale la legislación urbanística aplicable, todo ello incrementado en las distancias de seguridad que reglamentariamente se establezcan.

4. Una y otra forma de servidumbre comprenderán igualmente el derecho de paso o acceso y la ocupación temporal de terrenos u otros bienes necesarios para construcción, vigilancia, conservación, reparación de las correspondientes instalaciones, así como la tala de arbolado, si fuera necesario”.

En consecuencia, la constitución por el consultante de la servidumbre objeto de consulta sobre un terreno de su propiedad se encontrará sujeta, pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que se trate de una servidumbre de paso aéreo o subterráneo de las previstas en el artículo 57 de la Ley 24/2013, transcrito anteriormente.

.....  
**RENUNCIA A LA EXENCIÓN EN LA ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE MEDIANTE SUBASTA JUDICIAL**  
 .....

(Consulta DGT V2322-25 de 01/12/2025)

.....

En los supuestos de adjudicación de bienes en virtud de subasta judicial o administrativa, como es el caso que nos ocupa, el adjudicatario puede efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, así como expedir factura, presentar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido resultante. El ejercicio de dicha facultad por parte del adjudicatario determina la obligación de presentar la autoliquidación del Impuesto conforme al modelo aprobado por la Orden 3625/2003, de 23 de diciembre (modelo 309).

Uno de los requisitos necesarios para el ejercicio de dicha facultad es que el destinatario-adjudicatario del bien inmueble tenga la consideración de empresario o profesional en los términos previstos en esta contestación. La no consideración como empresario o profesional impide el ejercicio de dicha facultad.

Por último, resulta conveniente señalar que de resultar aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, anteriormente desarrollado, el adjudicatario resultará ser el sujeto pasivo de la operación por lo que viene obligado a presentar la autoliquidación ordinaria del Impuesto en nombre propio, sin actuar en nombre y por cuenta del subastado. Asimismo, de optar por dicha facultad en los términos establecidos reglamentariamente, la entidad consultante podrá emitir, en nombre y por cuenta del transmitente, la correspondiente factura en la que se documente la operación.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### BASE IMPONIBLE. CUENTAS DE TITULARIDAD COMPARTIDA Y VALOR DE INMUEBLES ARRENDADOS BAJO CONTRATOS DE RENTA ANTIGUA

(Consulta DGT V2064-25 de 05/11/2025)

1) Sobre las cuentas bancarias de titularidad compartida.

(...)

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, los fondos depositados en una cuenta bancaria abierta a nombre de dos o más titulares con el carácter de indistinta o solidaria no pertenecen por ese solo hecho a todos los cotitulares (la cotitularidad no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales), sino que lo que tal titularidad de disposición solidaria significa es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta. La titularidad dominical sobre dichos fondos y, en su caso, la existencia de condominio sobre ellos habrá de venir determinada únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

(...)

2) Sobre los bienes inmuebles gravados con contratos de arrendamiento de renta antigua.

2.1. Tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Conforme a los preceptos transcritos, a efectos tributarios, en el ISD la base imponible de los inmuebles en cuestión se deberá determinar de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de la LISD, del que se deriva lo siguiente: si existe valor de referencia, la base imponible está constituida por dicho valor, salvo que el valor declarado sea superior. Si no existe valor de referencia o no puede ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.

Si el consultante entiende que el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario para los inmuebles gravados con contratos de renta antigua perjudica sus intereses legítimos, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando el valor de referencia, en los términos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 9 de la LISD. No obstante, esta impugnación no eximirá al consultante de su obligación de practicar la correspondiente autoliquidación por el valor de referencia.

### RENUNCIA POR EL PRIMER BENEFICIARIO A LA PRESTACIÓN DERIVADA DE UN SEGURO SIENDO EL CAUSANTE EL ASEGURADO

(Consulta DGT V2219-25 de 19/11/2025)

Cabe indicar que la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, en los términos establecidos en la normativa del impuesto, constituye un hecho imponible diferenciado del correspondiente a las adquisiciones por título sucesorio y a las adquisiciones por negocio jurídico a título gratuito e intervivos, aunque, en su caso, se liquiden acumulando su importe al del resto de bienes de la porción hereditaria del beneficiario. En este sentido, por lo que se refiere a los seguros de vida, el hecho imponible definido en la letra c) del artículo 3.1 consiste en “la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida”, en los términos expuestos, de lo que cabe deducir que el hecho imponible no se producirá en el supuesto de que el beneficiario del seguro de vida no llegue a percibir, al menos de manera formal, la prestación derivada del seguro de vida.

Por tanto, si la persona instituida como primera beneficiaria de la prestación derivada de un seguro de vida renuncia de forma pura, simple y gratuita a aquélla, no se produce el hecho imponible respecto de dicha beneficiaria, pues no ha percibido la prestación ni materialmente, ni formalmente. En consecuencia, la condición de sujeto pasivo se traslada a las personas instituidas como beneficiarias en segundo lugar, salvo que también renuncien en los mismos términos, en cuyo caso, dicha condición se trasladará a las personas designadas como terceros o ulteriores beneficiarios en los términos expuestos.

Ahora bien, la renuncia a ser beneficiario de la prestación debe ser anterior a cualquier tipo de aceptación de esta condición, pues desde el momento en que se produzca la aceptación formal –por ejemplo, por renunciar a favor de persona

determinada–, el aceptante se convertirá en sujeto pasivo del impuesto correspondiente a la prestación derivada del seguro de vida, sin que tal condición pueda alterarse posteriormente, con independencia de que no llegue a percibir la prestación, por renuncia posterior.

**DONACIÓN ENTRE RESIDENTES EN BÉLGICA DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES RADICADAS EN BÉLGICA, QUE PARTICIPAN EN UNA ENTIDAD HOLDING BELGA, EN CUYO ACTIVO EXISTE UN INMUEBLE SITUADO EN ESPAÑA**

(Consulta DGT V2365-25 de 04/12/2025)

En cuanto al ISD, en el supuesto planteado, los hijos de A y B solo puede estar sujetos al impuesto por obligación real, ya que, según el escrito de consulta, no son residentes en España, sino en Bélgica. Sin embargo, los consultantes, en las operaciones planteadas en el escrito de consulta no van a adquirir bienes o derechos situados, que puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, ya que las participaciones que plantean adquirir por donación de sus padres son participaciones en dos entidades de nacionalidad belga, las cuales participan en una entidad holding belga, en cuyo activo se incluye un bien inmueble situado en territorio español. En consecuencia, no estarán sujetos al ISD español.

**REVOCACIÓN DE MUTUO ACUERDO DEL PACTO DE MEJORA CON ENTREGA DE PRESENTE DE PARTICIPACIONES SOCIALES**

(Consulta DGT V2563-25 de 18/12/2025)

De la normativa citada resulta que, en el supuesto concreto planteado en el escrito de consulta, el pacto de mejora otorgado por el consultante se efectuó con entrega de presente, por lo que con su otorgación se produjo la adquisición de la propiedad de las participaciones por parte de los mejorados, dando lugar a la realización del hecho imponible previsto en el artículo 3.1.a) de la LISD.

En cuanto a la revocación del pacto sucesorio por el mutuo acuerdo de las partes y sus efectos en el ámbito tributario, esta cuestión no puede contestarse de modo autónomo en el ámbito tributario, sino que está vinculada al del Derecho civil, de tal modo que la contestación a efectos tributarios dependerá de la que corresponda al tratamiento que deba darse en el ámbito civil. Es decir, el consultante plantea la posibilidad de rectificar el negocio jurídico consistente en la otorgación del pacto sucesorio de mejora realizado por el consultante, sin que se considere que se ha realizado un nuevo hecho imponible y, por tanto, sin que se devengue el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Pues bien, para que ello sea posible, será necesario que civilmente sea posible la anulación total de la validez de dicho pacto sucesorio con retroacción de los efectos al momento en que se realizó (efectos “ex tunc”, en terminología jurídica).

La revocación no constituye un nuevo negocio jurídico, sino la anulación de un negocio jurídico ya realizado y que se deshace, en estos casos, conforme a la Ley. Esta afirmación se desprende, simplemente, del significado del verbo revocar para definir o describir lo que el otorgante puede hacer en los supuestos regulados en ellos. Así el diccionario de la Real Academia Española define el verbo revocar como “dejar sin efecto una concesión, un mandato o una resolución”, se trata de un supuesto de cesación de los efectos, de la eficacia de un negocio jurídico, en este caso de un pacto sucesorio.

Por lo tanto, la revocación de un pacto sucesorio no tiene la consideración de un nuevo acto sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre y cuando se efectúe en los términos previstos en la ley civil. Y ello, precisamente porque no es un acto nuevo, sino la revocación de un negocio jurídico ya realizado, cuya eficacia cesa por la revocación. En consecuencia, el acto que se pretende realizar solo será la revocación de un negocio jurídico ya realizado cuando conforme a las leyes civiles aplicables a dicho negocio jurídico sea posible su revocación.

Ahora bien, si, con independencia de la calificación que determinen las partes, no es posible realizar una revocación en los términos que establece la Ley, circunstancia que parece darse en el presente caso, el acto que se pretende realizar constituiría una resolución del pacto sucesorio de mutuo acuerdo entre las partes, y, por tanto, se estaría ante una nueva transmisión, en este caso de las participaciones, sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donaciones, siendo sujeto pasivo el consultante.

---

## DONACIÓN DE DINERO PROCEDENTE DE UNA CUENTA BANCARIA SITUADA EN LA RIOJA EN FAVOR DE UN RESIDENTE EN REINO UNIDO

(Consulta DGT V2129-25 de 11/11/2025)

---

La donación dineraria que va a recibir el consultante, no residente en el territorio español, estará sujeta a tributación en España por obligación real, ya que el dinero objeto de la donación estará situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

El consultante, residente fiscal en Reino Unido, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde haya estado situado el dinero un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha. Este Centro directivo no tiene competencias para establecer dicha cuestión.

Al no ser el consultante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (Paseo Castellana 147 bajo, 28046, Madrid).



- NOVEDADES AUTONÓMICAS
- TEMAS FISCALES
- TRIBUTOS OIFICNAS LIQUIDADORAS

## TRIBUTOS MUNICIPALES

<b>CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....</b>	<b>36</b>
<b>IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA .....</b>	<b>36</b>
• Venta de inmueble en documento privado con entrega de la posesión. Medio de prueba de la existencia y fecha del contrato privado de compraventa.....	36
• Disolución de herencia entre tres herederos formando lotes que se adjudican a dos de los hermanos, dejando algunos bienes en pro indiviso, y no recibiendo bienes uno de los hermanos. Las diferencias se igualarán mediante el reconocimiento de una deuda en metálico pagadera a plazos .....	38
• Extinción de comunidad sobre inmuebles creando lotes equivalentes y proporcionales sin generar excesos de adjudicación, por lo que no va a existir compensación.....	38
• Cálculo de la base imponible del impuesto: tratamiento del importe correspondiente al mobiliario y del importe de la rehabilitación efectuada con anterioridad .....	39
• Renuncia gratuita al usufructo y consolidación del dominio en los nudo propietarios.....	40
• Transmisión de terrenos clasificados urbanísticamente en el municipio donde están ubicados como suelo rústico de asentamiento irregular. Sin embargo, dichos terrenos figuran en el Catastro como terrenos de naturaleza urbana al cumplir las condiciones previstas en el artículo 7.2.d) del TRLCI .....	40

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

#### VENTA DE INMUEBLE EN DOCUMENTO PRIVADO CON ENTREGA DE LA POSESIÓN. MEDIO DE PRUEBA DE LA EXISTENCIA Y FECHA DEL CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA

(Consulta DGT V2116-25 de 06/11/2025)

En cuanto al devengo del IIVTNU en el caso de transmisión de la propiedad, debe atenderse, como indica el artículo 109 del TRLRHL, a la “fecha de la transmisión”, sin que la Ley defina tal concepto.

A falta de dicha especificación, hay que acudir a lo dispuesto en el Código Civil.

A estos efectos, el artículo 609 del Código Civil dispone que:

“La propiedad se adquiere por la ocupación.

La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición.

Pueden también adquirirse por medio de la prescripción.”

Del artículo transcrito se aprecia que la compraventa es uno de esos “ciertos contratos” que permiten mediante la tradición adquirir y transmitir bienes inmuebles.

En relación con el contrato de compraventa, el Código Civil prevé:

“Artículo 1.445.

Por el contrato de compra y venta uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente.”

La adquisición de la propiedad en nuestro derecho se fundamenta en la “teoría del título y el modo de adquirir”, considerándose que para adquirir la propiedad por transmisión inter vivos no basta con el mero contrato traslativo o acto constitutivo, sino que es necesario, además, otra formalidad o requisito que es precisamente el modo de adquirir o tradición, o lo que es lo mismo, la entrega de la posesión. Por tanto, el modo es el hecho que consuma y completa la adquisición de la propiedad, mediante la tradición o entrega de la posesión del bien inmueble transmitido.

El contrato de compraventa por sí solo es el título generador de obligaciones entre las partes y la entrega es el modo mediante el cual se opera la transmisión de la propiedad.

De acuerdo con lo anterior, debe probarse tanto la existencia y la fecha del título (documento o contrato), como la entrega de la cosa.

Por lo que respecta a la entrega de la cosa, hay que tener presente lo dispuesto en el artículo 1462 del Código Civil, que establece:

“Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.”

En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2002 (sentencia número 244/2002) vino a corroborar lo señalado al establecer en el fundamento de derecho tercero:

“(…)

en Derecho español, el contrato no transmite por sí mismo el derecho de propiedad, sino que sigue la teoría del título y el modo; así, el artículo 609 prevé la adquisición de la propiedad por consecuencia de ciertos contratos mediante la

tradición, lo que ratifica el artículo 1095, ambos del Código civil que dispone que el adquirente por contrato no adquirirá derecho real sobre ella (la cosa) hasta que le haya sido entregada;

(...):”

Así, la fecha en que se transmite la propiedad de un bien será aquella que se derive de la aplicación del Código Civil.

A los efectos del devengo del IIVTNU, las transmisiones se entienden realizadas, teniendo presente lo dispuesto en los artículos 1.462 y 1.541 del Código Civil, en el momento en que se ponga el bien inmueble en poder y posesión del adquirente.

Por lo tanto y a los efectos del devengo del IIVTNU, la transmisión mediante compraventa de la propiedad de un bien inmueble de naturaleza urbana se entiende realizada en el momento en que se ponga el bien inmueble en poder y posesión del comprador, momento cuya prueba se encuentra facilitada legalmente con el otorgamiento de escritura pública.

De conformidad con el segundo párrafo del artículo 1.462 del Código Civil, la fecha de otorgamiento de la escritura equivale a la entrega del bien, si de la escritura pública no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

Hay otras formas de entrega del bien inmueble previstas en el Código Civil, entregas que habrán de ser probadas.

En el caso de que la compraventa se haga mediante contrato privado, el simple otorgamiento del mismo no implica por sí solo la transmisión de la propiedad del bien, ya que es necesario que se produzca también la entrega de la cosa vendida.

Por lo que, en caso de documento privado, habrá de probarse la entrega de la cosa por cualquier medio de prueba admitido en derecho, como puede ser la entrega de las llaves, la ocupación del inmueble desde aquella fecha a título de dueño, el pago de tributos o de gastos correspondientes al derecho de propiedad (IBI, tasa de basuras, comunidad de propietarios, etc.).

Este Centro Directivo no es competente para pronunciarse en relación con la prueba de la entrega de la cosa objeto del contrato de compraventa, correspondiendo la comprobación de este hecho al órgano competente para la gestión tributaria del IIVTNU.

Respecto al documento privado como medio de prueba de la existencia y fecha del contrato de compraventa, hay que tener presente:

- El documento privado, reconocido legalmente, tiene el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubiesen suscrito y sus causahabientes (artículo 1225 del Código Civil).

- La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio (artículo 1227 del Código Civil).

Este Centro Directivo tampoco es competente para pronunciarse en relación con la prueba de la fecha del contrato privado de compraventa, correspondiendo la comprobación de este hecho al órgano competente para la gestión tributaria del IIVTNU.

No obstante, en el caso objeto de consulta, y de acuerdo con lo señalado por la consultante, se ponen de manifiesto distintos hechos que parecen acreditar la realidad de la fecha del contrato privado de 1992, así como la entrega del inmueble en dicha fecha, o al menos en fechas posteriores a esta, pero con una antigüedad superior a 4 años:

- Existencia de contratos de arrendamiento del inmueble formalizados por la compradora en su calidad de propietaria del mismo, desde la fecha del contrato privado, que serían prueba de la entrega de la cosa.

- Inscripción de la titularidad del inmueble a nombre de la compradora en el Catastro Inmobiliario, de lo que se deduce que el contrato privado se presentó en algún momento ante este órgano administrativo.

- Acta de presencia y manifestaciones realizada por la compradora ante notario en 2015, en la que manifiesta ser la propietaria del inmueble.

- Sentencia del juzgado de primera instancia de 2015 en la que se estima la demanda de la compradora y se condena a la vendedora a elevar a público el contrato privado de 1992.

De lo anterior resulta que, como fecha más tardía a efectos del cómputo de la prescripción, habría que tomar la de la sentencia en la que se estima la demanda de la compradora y, en consecuencia, estaría prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación, ya que han transcurrido más de cuatro años desde dicha fecha.

**DISOLUCIÓN DE HERENCIA ENTRE TRES HEREDEROS FORMANDO LOTES QUE SE ADJUDICAN A DOS DE LOS HERMANOS, DEJANDO ALGUNOS BIENES EN PRO INDIVISO, Y NO RECIBIENDO BIENES UNO DE LOS HERMANOS. LAS DIFERENCIAS SE IGUALARÁN MEDIANTE EL RECONOCIMIENTO DE UNA DEUDA EN METÁLICO PAGADERA A PLAZOS**

(Consulta DGT V2431-25 de 11/12/2025)

En el caso objeto de consulta se trata de tres comuneros que tienen en común, a partes iguales, distintos bienes inmuebles. Pretenden que el primer hermano se adjudique el 100% de la propiedad de varios bienes urbanos, el segundo hermano el 100% de la propiedad de un lote de fincas rústicas y el tercero nada, compensándose las diferencias de valor en metálico y permaneciendo la situación de proindiviso sobre el resto de bienes.

Así, mediante esta operación la comunidad o patrimonio colectivo no se extingue en su totalidad ya que permanece la situación de proindiviso respecto a otros dos bienes inmuebles.

Por tanto, se trata de un supuesto de compraventa o de permuta, en función de la contraprestación recibida a cambio de la enajenación de la cuota de propiedad sobre los terrenos de naturaleza urbana a favor del primer hermano.

Así, el artículo 1.538 del Código Civil dispone que "La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.". Por su parte, el artículo 1446 del Código Civil señala que "Si el precio de la venta consistiera parte en dinero y parte en otra cosa, se calificará el contrato por la intención manifiesta de los contratantes. No constando ésta, se tendrá por permuta, si el valor de la cosa dada en parte del precio excede al del dinero o su equivalente; y por venta en el caso contrario."

En cualquiera de los casos, tanto la permuta como la compraventa son transmisiones onerosas de la propiedad, y como tal, aquellas que afecten a terrenos de naturaleza urbana, darán lugar a la realización del hecho imponible y el devengo del IIVTNU.

En definitiva, y de acuerdo con el artículo 106.1.b) del TRLRHL, el segundo y tercer hermano tendrán la condición de contribuyentes del IIVTNU respecto del incremento de valor de los terrenos urbanos que se produzca con ocasión de la transmisión del porcentaje de propiedad que tengan sobre los terrenos adjudicados al primer hermano.

Por último, hay que tener en cuenta que respecto a los inmuebles que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no se produce la sujeción al IIVTNU con ocasión de su transmisión, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.2 del TRLRHL.

**EXTINCIÓN DE COMUNIDAD SOBRE INMUEBLES CREANDO LOTES EQUIVALENTES Y PROPORCIONALES SIN GENERAR EXCESOS DE ADJUDICACIÓN, POR LO QUE NO VA A EXISTIR COMPENSACIÓN**

(Consulta DGT V2459-25 de 11/12/2025)

La disolución de la comunidad de bienes puede producirse con o sin excesos de adjudicación, lo que ocasionará diferentes consecuencias fiscales en uno u otro caso. En el caso de que la disolución del condominio se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común, sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial, por lo que no se devengará el IIVTNU.

A diferencia del supuesto anterior, cuando a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación sí constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero que recibe de menos.

Así, en caso de no mediar ningún tipo de compensación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará por el IIVTNU, siendo sujeto pasivo el adquirente.

Por el contrario, si el comunero al que se le adjudique el exceso compensa a los otros comuneros en metálico, se trata de una transmisión de la propiedad a título oneroso, que tributará por el IIVTNU, siendo sujeto pasivo el transmitente.

Existe una excepción a lo señalado anteriormente, en el supuesto en el que el exceso surja de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil. Dichos preceptos responden al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico. Cuando el exceso surja de dar cumplimiento a alguno de los referidos preceptos, dicho exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa y no determinará la sujeción al IIVTNU.

La aplicación de la excepción exige, por tanto, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1.La indivisibilidad del bien o su desmerecimiento por la indivisión.
- 2.La adjudicación a "uno" de los comuneros.
- 3.La compensación al comunero que recibe de menos por parte del comunero al que se adjudica el exceso.

Trasladando lo anterior al primero de los escenarios planteados en la consulta, en el que se manifiesta que se procedería a la extinción total de los bienes que tienen en común las tres hermanas y que la adjudicación de los bienes a las tres hermanas se realiza de la forma más proporcional posible a su porcentaje de cotitularidad, de la condición de indivisibilidad de los bienes y de la posible compensación en metálico por parte de la comunera a la que se le adjudique, en su caso, algún exceso, resulta la no sujeción al IIVTNU.

No obstante, hay que tener en cuenta que, al no producirse en este supuesto la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana a cada una de las comuneras, en la futura transmisión de los terrenos ahora adjudicados, que pueda realizar la comunera adjudicataria y que esté sujeta a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, habrá que considerar que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto, por lo que se entenderá que el inmueble/s ahora adjudicado a cada una de las comuneras fue adquirido en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (fecha de la adquisición del inmueble en la fecha del fallecimiento del padre) y no en la fecha en que se produce la adjudicación del pleno dominio por extinción del condominio.

Quedaría por responder al resto de cuestiones planteadas en la consulta, en cuanto que pudieran afectar al IIVTNU.

Para el caso de que el condominio no se extinguiera en su totalidad porque dejaran las participaciones sociales en común, no se estaría ante una disolución de la comunidad de bienes o del patrimonio común, ya que la comunidad permanecería, aunque reducida su composición a las participaciones sociales, por lo que se estaría ante una permuta de cuotas entre las tres hermanas, cada una de ellas transmitiría su cuota de propiedad (un 33,33%) sobre los inmuebles que se adjudicasen las otras dos hermanas.

La permuta es una transmisión onerosa de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana, y como tal da lugar a la realización del hecho imponible y el devengo del IIVTNU, siendo sujetos pasivos cada una de las comuneras como transmitentes de la propiedad del terreno de naturaleza urbana a título oneroso.

En este caso, y de acuerdo con el artículo 106.1.b) del TRLRHL, cada una de las tres comuneras tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión del porcentaje de propiedad que tenga sobre el/los inmueble/s que se adjudican a las otras dos comuneras.

Y, finalmente, en el caso de que solo se disolviera el condominio de las participaciones sociales, no se produciría la sujeción al IIVTNU, ya que el hecho imponible de este impuesto solo se produce por la transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana o por la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre el referido terreno, pero no por la transmisión de la propiedad de otros bienes o derechos distintos como son las acciones de una sociedad anónima.

## CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO: TRATAMIENTO DEL IMPORTE CORRESPONDIENTE AL MOBILIARIO Y DEL IMPORTE DE LA REHABILITACIÓN EFECTUADA CON ANTERIORIDAD

(Consulta DGT V2371-25 de 09/12/2025)

La base imponible del IIVTNU se determina, como regla general, multiplicando el valor catastral del terreno en la fecha de devengo por el coeficiente que corresponda al período de generación del incremento, conforme a lo previsto en el apartado 4 del artículo 107.

Por tanto, en el método general de determinación de la base imponible del IIVTNU sólo se tiene en cuenta el valor catastral del terreno en la fecha de devengo y el coeficiente que corresponda al período de generación del incremento de valor, resultando indiferente otros valores, gastos o importes.

No obstante, en el caso de que el sujeto pasivo solicite la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL o el método de determinación de la base imponible del artículo 107.5 del TRLRHL, se estará a lo dispuesto en dichos artículos.

(...)

Asimismo, en ningún caso se computarán gastos o tributos que graven las operaciones de adquisición y transmisión,

ni gastos o inversiones posteriores que pueda haber realizado el sujeto pasivo durante el tiempo de permanencia del inmueble en su patrimonio.

En consecuencia, en el caso objeto de consulta, el importe correspondiente al mobiliario no se deducirá del valor de transmisión del inmueble, y el valor de adquisición no se incrementará por el importe de la rehabilitación realizada.

### RENUNCIA GRATUITA AL USUFRUCTO Y CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO EN LOS NUDO PROPIETARIOS

(Consulta DGT V2464-25 de 11/12/2025)

Es cierto que la renuncia del usufructuario es una de las causas de extinción del usufructo enumeradas en el artículo 513 del Código Civil, pero a diferencia de otras de las causas como la muerte del usufructuario o la expiración del plazo por el que se constituyó el usufructo, la renuncia es un acto de liberalidad del usufructuario, por lo que lo que realmente se realiza es una donación del derecho de usufructo a favor de los nudos propietarios.

El negocio jurídico que se realiza es una donación o transmisión lucrativa del derecho real de goce limitativo del dominio, negocio que constituye el hecho imponible del IIVTNU (artículo 104.1 del TRLRHL), produciéndose, por tanto, la sujeción y tributación por este impuesto.

En este caso, serán contribuyentes los 4 hermanos de la hasta entonces usufructuaria, como adquirentes a título lucrativo del derecho real de usufructo vitalicio, en la proporción de una quinta parte cada uno de ellos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 106.1.a) del TRLRHL.

Respecto de la quinta parte del bien inmueble en la que ya era titular la restante hermana desde el fallecimiento de sus padres del derecho real de usufructo vitalicio y de la nuda propiedad, cabe señalar que al reunirse en una misma persona los derechos de usufructo y propiedad, de acuerdo con el artículo 513 del Código Civil se produce la extinción del usufructo y la consiguiente consolidación del dominio. Es decir, ya era titular de una quinta parte del pleno dominio del bien inmueble. Y el derecho de usufructo por esa quinta parte del bien ya se había extinguido en su día por la reunión del usufructo y la propiedad en una misma persona, por lo que no puede volver a extinguirse por la renuncia.

Por tanto, como consecuencia de la renuncia al derecho de usufructo por esa quinta parte no se produce el hecho imponible del IIVTNU, ya que en esta parte del bien inmueble la restante hermana ya era plena propietaria.

### TRANSMISIÓN DE TERRENOS CLASIFICADOS URBANÍSTICAMENTE EN EL MUNICIPIO DONDE ESTÁN UBICADOS COMO SUELO RÚSTICO DE ASENTAMIENTO IRREGULAR. SIN EMBARGO, DICHOS TERRENOS FIGURAN EN EL CATASTRO COMO TERRENOS DE NATURALEZA URBANA AL CUMPLIR LAS CONDICIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 7.2.D) DEL TRLCI

(Consulta DGT V2619-25 de 23/12/2025)

Atendiendo a lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del TRLCI, la competencia para la clasificación de un bien inmueble como urbano o rústico corresponde a los órganos del Catastro Inmobiliario.

En consecuencia, este Centro Directivo no tiene competencias en relación con la cuestión planteada de la naturaleza urbana o rústica de los bienes inmuebles a los que se refiere, debiendo plantear dicha cuestión a la Dirección General del Catastro.

No obstante, en el escrito de consulta se señala que dichos terrenos están clasificados en el Catastro Inmobiliario como terrenos de naturaleza urbana, al cumplir las condiciones previstas en el artículo 7.2.d) del TRLCI, por tanto, en dicho caso, dado que según el artículo 61.3 del TRLRHL, dichos terrenos también tendrían la consideración de terrenos urbanos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se produciría la sujeción al IIVTNU, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 104 del TRLRHL y, consiguientemente, la transmisión de la propiedad de los citados terrenos determinaría la obligación de tributar por el IIVTNU.

