BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BIT plus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

Registradores DE ESPAÑA

SERVICIO DE COORDINACIÓN OO.LL.

NÚMERO 314 • OCTUBRE 2026

Contenido

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO
BITplus
REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

• "LA MODIFICACIÓN DE LA DOCTRINA ELABORADA POR LA SALA DE LO CIVIL DEL TS SOBRE EL DERECHO DE TRANSMISIÓN DE LA HERENCIA RECOGIDO EN EL ART. 1006 CC Y SU PROYECCIÓN EN EL ISD".....4

Juan Calvo Vérgez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados....16

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....24

-Deslinde IVA-TPO.....30

TRIBUTOS MUNICIPALES

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....40

TM Tributos MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....4

• "LA MODIFICACIÓN DE LA DOCTRINA ELABORADA POR LA SALA DE LO CIVIL DEL TS SOBRE EL DERECHO DE TRANSMISIÓN DE LA HERENCIA RECOGIDO EN EL ART. 1006 CC Y SU PROYECCIÓN EN EL ISD"

Juan Calvo Vérgez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

I. INTRODUCCIÓN.

II. LA CONTRAPOSICIÓN ENTRE LA TEORÍA DE LA DOBLE TRANSMISIÓN Y LA TEORÍA DE LA ADQUISICIÓN DIRECTA.

III. LA PROYECCIÓN DEL CAMBIO DE CRITERIO DE LA SALA PRIMERA DEL TS SOBRE LA LIQUIDACIÓN DEL ISD (A LA ESPERA DE LO QUE SEÑALE LA SALA TERCERA DEL ALTO TRIBUNAL).

TEMAS FISCALES

"LA MODIFICACIÓN DE LA DOCTRINA ELABORADA POR LA SALA DE LO CIVIL DEL TS SOBRE EL DERECHO DE TRANSMISIÓN DE LA HERENCIA RECOGIDO EN EL ART. 1006 CC Y SU PROYECCIÓN EN EL ISD"

Juan Calvo Vérgez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

I. INTRODUCCIÓN.

Como es sabido de acuerdo con lo dispuesto por el art. 1006 del Código Civil (CC) en caso de fallecimiento de una persona llamada a heredar sin haber aceptado ni repudiado la herencia que le correspondía el derecho a aceptar o repudiar la herencia se transmite a los herederos de quien falleció sin haber ejercitado esa facultad.

Ahora bien, ¿cuál es la verdadera naturaleza jurídica de esta transmisión? Los herederos del transmitente, ¿suceden directamente al primer causante o, por el contrario, los derechos hereditarios pasan primero a integrarse en la herencia del transmitente y, posteriormente, se transmiten a sus propios herederos?

Con carácter general, habiéndose producido el fallecimiento del heredero sin haber aceptado ni repudiado la herencia, y teniendo lugar la transmisión del *ius delationis* a sus herederos [1], una vez producida la aceptación de aquélla por éstos en nombre del causante y no como herederos directos, se originaría una doble liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, produciéndose así una declaración de heredero ab intestato en dos sucesiones consecutivas.

Así por ejemplo, teniendo lugar el fallecimiento de una persona en estado de soltero, sin otorgar testamento, y produciéndose con posterioridad el fallecimiento del único hermano de dicho sujeto, el cual hubiese instituidos herederos a sus hijos, éstos habrían de instar, en nombre del fallecido, expediente de declaración de heredero *ab intestato* a favor de éste último, toda vez que habría heredado poco antes de fallecer su hermano. Y ello teniendo presente que el padre de los hijos no podría ser obligado tributario del gravamen por no haber mediado

1 De conformidad con lo declarado por GARCÍA GARCIA, J.M., *La sucesión por derecho de transmisión*, Civitas, 1996, pág. 150, a la hora de analizar la figura del *ius delatonis* se ha de diferenciar entre los conceptos de vocación y delación. La vocación constituye el llamamiento general a suceder a favor de todos los posibles herederos, mientras que la delación se presenta como un título estrictamente personal que atribuye al llamado la facultad de adquirir la herencia mediante un acto libre y voluntario que es la aceptación. El *ius delationis* constituye así el derecho a aceptar o repudiar la herencia que se da a favor de las personas llamadas cuando ese llamamiento es efectivo. Véase igualmente a este respecto MARCOS CARDONA, M., "Repercusiones tributarias de la transmisión del Ius Delationis a la luz de la nueva doctrina jurisprudencial emanada de la Sentencia de la Sala I del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2013", *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2017; el trabajo de esta última autora toma como punto de referencia la conocida Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (TS) de 11 de septiembre de 2013, a la que posteriormente nos referiremos, y que vino como es sabido a introducir una nueva doctrina sobre la transmisión del *ius delationis* en virtud de la cual el heredero transmisario sucede directamente al primer causante, reconociéndose así que la transmisibilidad de la delación hereditaria debe quedar encuadrada en la progresiva flexibilización del rigor de la tradición romanística, la cual no reconocía la transmisión de la cualidad de heredero; y, partiendo de la premisa relativa a la unidad entre el fenómeno sucesorio y el *ius delationis*, afirmó el Tribunal en la citada Sentencia que *"Esta misma razón de inalterabilidad o subsistencia del ius delationis hace que (…) la posibilidad de transmisión del ius delationis, la capacidad sucesoria de los herederos transmisarios en la herencia del causante deba ser apreciada cuando éstos acepten la herencia del fallecido heredero transmitente (…) En cualquier caso una interpretación propiamente tributaria, sin condiciones conceptuales importadas del Derecho privado (…) basada en la esencial regla exegética del principio de capacidad económica, converge claramente con la tesis expuesta".*

adquisición hereditaria a su favor, no habiendo aceptado ni repudiado la herencia de su hermano, debiendo entenderse que heredaron directamente del primer causante[2].

Dada esta situación se ha de entrar a determinar si, a efectos fiscales, existe una sola transmisión o dos transmisiones, cuando el heredero del causante fallece sin haber aceptado o repudiado su herencia. Como se expondrá en el presente trabajo inicialmente desde la Administración tributaria se defendía a este respecto la existencia de dos transmisiones. En cambio las partes interesadas suelen entender que, produciéndose el fallecimiento sin la aceptación de la herencia, sólo se adquiere el derecho a aceptar o repudiar dicha herencia. Repárese en el hecho de que la admisión de este último criterio implicaría considerar que los descendientes no tienen la consideración de herederos por no haber aceptado la herencia ni expresa ni tácitamente y porque, si bien no la han repudiado, ello no implica su aceptación), no ostentando en consecuencia la condición de sujetos pasivos o contribuyentes del Impuesto Sucesorio[3].

Ahora bien de otro lado habría que tomar en consideración el hecho de que, con carácter general, en el ámbito de los tributos los preceptos de Derecho Común tienen carácter supletorio, debiendo tenerse en cuenta que el pago del Impuesto sobre Sucesiones constituye un deber jurídico que impone una ley fiscal, no pudiendo entenderse a tal efecto como un acto libre, sino, por definición, como un acto debido. No obstante, por otro lado, el hecho de que la norma tributaria establezca que el sujeto pasivo del Impuesto Sucesorio lo es el heredero tampoco significa que su pago por un llamado, con delación, implique una aceptación tácita de la herencia, al tratarse como se ha indicado de un acto debido que se realiza para evitar una sanción[4].

Ciertamente la cuestión anterior se halla íntimamente relacionada con el momento en que se entiende adquirida la herencia y la polémica existente sobre la misma en torno a si nuestro ordenamiento acoge el sistema romano de adquisición de la herencia[5] (necesidad de previa aceptación) o el sistema germánico (adquisición automática[6]).

A priori cabría estimar que, para que los bienes del causante en cuestión pasaran a los transmisarios[7] habrían de producirse dos transmisiones, ya que lo lógico hubiera sido que, de no fallecer el causante tan tempranamente en relación con la muerte de su hermano, se hubiese producido llanamente la aceptación o repudiación[8] de su herencia mediante la expresión de su voluntad, sin dar lugar a la problemática aquí planteada. Concretamente en el ejemplo planteado el primer llamado adquiriría el *ius delationis*, que pasaría a integrar su patrimonio

2. Refiriéndose a las consecuencias fiscales derivadas del repudio al derecho a heredar, de forma pura, simple y gratuita, señaló no obstante la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 4 de febrero de 2019 que, no siendo aceptada una herencia habiendo fallecido el causante hace 17 años, los herederos que la repudien por deudas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) a nombre del padre deberán tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones porque el acto se equipara a una donación, tal y como prevé la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del citado Impuesto (LISD), cuando dispone que la repudiación o renuncia hecha después de prescrito el Impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación, lo que en el ISD solo producirá el efecto de gravar la adquisición lucrativa del beneficiario de la repudiación, pero sin que ello signifique que se presuma que el repudiante haya adquirido previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación. La repudiación de la herencia tiene efectos *ex tunc*, que se retrotraen al momento del fallecimiento del causante, lo que significa que tales bienes no pudieron pertenecer en ningún momento al repudiante. Lo anterior tiene además sus efectos en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), porque el repudiante no debe incluir los bienes correspondientes a la porción hereditaria repudiada, ya que nunca entraron en su patrimonio, sino que entraron directamente en el patrimonio del beneficiario de la repudiación con efectos desde la muerte del causante de la sucesión. E igualmente produce efectos en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ya que el repudiante no debe declarar por la repudiación ninguna ganancia o pérdida patrimonial por la porción hereditaria repudiada, debido a que no llegó a integrarse en su patrimonio y no se produjo alteración patrimonial alguna.

3 Téngase presente además a este respecto que no resulta posible oponer a Hacienda la renuncia a la herencia en aquellos casos en los que se han llevado a cabo actos de administración de los bienes integrantes de la misma tales como el cobro de arrendamientos, presentación de declaraciones, etc., ya que de dichos actos se desprende la existencia de una aceptación tácita.

4 Nuestra normativa tributaria parece responder al sistema "germánico" de adquisición de la herencia, que se produce por la mera muerte del causante, al exigir al "heredero" el pago del Impuesto, so pena de sanción económica, a partir del instante de la muerte, como si en tal momento fuera ya heredero.

5 De acuerdo con este sistema romano o de adquisición por aceptación el supuesto de hecho o *factum* que determina la adquisición de la herencia viene determinado, además de la apertura de por la sucesión y la vocación o llamamiento del sucesor, por la aceptación del sucesor, declaración de voluntad que se retrotrae al momento de la apertura de la sucesión o muerte del *de cuius*. El sucesor, ante el *ius delationis*, tiene la libertad de aceptar la oferta hereditaria hecha en su favor o repudiarla. Sólo si acepta (ya sea de forma expresa o tácita) asumirá la condición de heredero y adquirirá los bienes, porción o cuota que le hubiesen sido deferidos. Cabe aludir en consecuencia a la existencia de un espacio de tiempo entre la delación o llamada y la aceptación, denominado herencia yacente, situación de carácter meramente temporal o transitoria, ya que la declaración de voluntad del heredero consecuencia del ejercicio del *ius delationis*, una vez realizada, se retrotrae al momento del fallecimiento del causante

6 Al amparo de este sistema germánico la transmisión de bienes es automática, produciéndose *ipso iure* por el solo hecho de la muerte del causante. En el sistema germano operaba la llamada sucesión legal, de carácter forzoso y en virtud de la cual los bienes no se adquirían por la aceptación del sucesor, sino por el solo hecho de la muerte sin necesidad del concurso y de conocimiento del heredero. No existía por tanto situación de yacencia, si bien se planteaba la posibilidad de repudio por parte del heredero.

7 Como es sabido el transmisario es el heredero del transmitente, quien tiene la oportunidad de aceptar o repudiar la herencia del primer causante por virtud de lo establecido en art. 1006 CC pese a no haber sido llamado a dicha herencia. Con carácter general el presupuesto para poder ejercitar el derecho de transmisión o *ius transmissionis* lo constituye la aceptación por el transmisario de la herencia del transmitente. Una vez aceptada, podrá aquél optar por aceptar o repudiar la herencia del primer causante. Ahora bien no resulta admisible que el transmisario repudie la herencia del transmitente y acepte, en cambio, la del primer causante, ya que el derecho a aceptar o repudiar la herencia de éste está integrado en la herencia del transmitente, de manera que si repudia ésta pierde la posibilidad de ejercitar aquel derecho.

hereditario, recibiendo los transmisarios a través del mismo la herencia del causante, cuyos bienes y derechos pasarían a integrar a su vez el caudal de su heredero para así posibilitar que de éste pudiera pasar a los transmisarios.

Se originaría pues una doble transmisión determinante de una doble liquidación[9] derivada de la existencia de dos hechos imponibles que generarían dos liquidaciones tributarias, a saber: del causante al transmitente[10] (que podría incluso haber satisfecho el Impuesto en vida sin que ello implique la existencia de una aceptación tácita); y del transmitente a los transmisarios, incluyéndose en esta última herencia, no ya sólo la parte del caudal hereditario procedente del primer causante, sino también los bienes, derechos y obligaciones que sean del propio transmitente. Existirían pues dos devengos que se producirían en dos fechas distintas. El primero del primer causante al transmisario (por su herencia) y el segundo del transmitente al transmisario (por su caudal hereditario propio).

Adviértase por tanto que ello implicaría estimar que procede la tributación por el Impuesto Sucesorio, considerando a tal efecto que la aceptación de la herencia por parte de los herederos se produce en nombre del causante y no como herederos directos, originándose así una doble liquidación por el citado Impuesto[11]. No obstante se ha de tener presente a este respecto que, por lo que se refiere a los efectos derivados de la presentación y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) en relación con la aceptación de una herencia, en ausencia[11] de actos de dominio de los que se desprenda claramente la voluntad del actor de hacer suya la herencia la declaración y autoliquidación del Impuesto Sucesorio no impide renunciar de forma pura, simple y gratuita a una herencia pendiente de aceptación[12].

De cualquier manera parece razonable estimar que la aceptación del transmisario determina que herede el transmitente o segundo causante. Y es que solo a través de la herencia del transmitente, formando parte de la masa

8 Afirma el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid mediante Sentencia de 12 de enero de 2016, relativa a un concreto supuesto en el que debía entrarse a determinar si la recurrente renunció al legado de usufructo de un inmueble sin que se hubiera producido en ningún momento aceptación tácita del mismo (y, por ende, el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones), que los efectos de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda, no concurriendo en el presente caso ni un solo elemento de prueba que acreditara que la recurrente aceptó tácitamente el legado del usufructo.

9 En efecto, de acuerdo con la llamada teoría clásica o de la doble transmisión el transmisario sucede al primer causante a través de la herencia del transmitente, de modo que dicho transmisario es heredero inmediato del transmitente (segundo causante), y sólo a través de su herencia accede como heredero mediato del primer causante. Frente a dicha teoría se sitúa en cambio la llamada teoría de la adquisición directa, de acuerdo con la cual los bienes de la herencia del primer causante pasan directamente de éste al transmisario, siempre que este último acepte la herencia. En virtud de esta segunda teoría dentro del conjunto de bienes integrantes de la herencia del transmitente se halla el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, si bien el transmisario adquiriría directamente los bienes del primer causante, no confundiéndose los bienes de éste en ningún caso con los del transmitente, al tratarse de dos sucesiones diferentes. Significa ello por tanto que no habrá de ser tomada en consideración a este respecto la herencia que deje el transmitente de sus propios bienes, derechos y obligaciones, la cual estaría al margen de la cuestión planteada, circunscrita únicamente a la herencia dejada por el primer causante.

10 Como es sabido el transmitente constituye el heredero del anterior que fallece después de éste, habiendo sido llamado a su herencia pero sin aceptarla ni repudiarla. Dicho transmitente puede ser llamado a la herencia del primer causante tanto por testamento como *ab intestato*, pero siempre a título de heredero, no de legatario, ya que el legado se adquiere *ipso iure*, mientras que el heredero sólo adquiere la herencia si la acepta expresa o tácitamente.

11 En este sentido se pronunció, por ejemplo, la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 4 de marzo de 2008. No obstante ha de señalarse que el citado pronunciamiento presentó un Voto Particular formulado por uno de los Magistrados a través del cual éste manifestó su disconformidad con el criterio anterior, fundamentando su divergencia en el hecho de que no debía procederse a una doble liquidación tributaria ya que, aunque la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones hace coincidir en efecto el devengo con el óbito del causante, no se puede prescindir de la adquisición de la herencia, que se produce mediante la aceptación de la misma, lo cual supone en su caso el incremento patrimonial que constituye el hecho imponible del Impuesto, a tenor de lo dispuesto en los arts. 1 y 3 de la Ley 29/1987. Y, en base a ello, se estimó en dicho Voto Particular que la normativa tributaria reguladora del ISD no puede desconectarse del régimen jurídico del Derecho Sucesorio contemplado en el Código Civil, en el que se refleja el sistema romanista, en virtud del cual no puede entenderse que se produzca la adquisición de la herencia y, por ende, que exista transmisión hereditaria sino mediante el mecanismo jurídico de la aceptación.

12 Con carácter general la renuncia pura y simple (repudiación) no implica la transmisión del derecho a suceder por parte del renunciante, heredando los parientes del grado siguiente por su propio derecho, pero no porque se lo haya transmitido el renunciante. En dicho caso se entenderá que el renunciante nunca ha adquirido los bienes de la herencia, por lo que no podrá considerársele sucesor del contribuyente, ni podrán derivársele las obligaciones tributarias pendientes del causante, no teniendo que pagar el Impuesto. Asimismo el llamado a la herencia puede también renunciar a ésta pero en favor de otros, lo que constituiría en sentido estricto una cesión de derechos, tributando el renunciante como si hubiera adquirido la herencia y el beneficiario de la renuncia como si hubiera recibido una donación. Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 10 de febrero de 2015, de conformidad con la cual, siendo la renuncia pura, simple y gratuita, se equipara a la repudiación y sólo tributan los beneficiarios de la renuncia, considerándose que el renunciante no ha llegado a aceptar la herencia, no siendo heredero ni legatario, ni, en consecuencia, sujeto pasivo del Impuesto. En los demás casos de renuncia se considera que el renunciante sí acepta la herencia, a la que posteriormente renuncia, originándose a tal efecto dos hechos sujetos a tributación, a saber: la transmisión hereditaria del causante al renunciante, que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por concepto de adquisición por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio; y la transmisión *inter vivos* del renunciante al beneficiario de dicha renuncia, que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de adquisición por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*, si la renuncia es gratuita, o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, si la renuncia es onerosa. En todo caso, y de acuerdo con lo declarado por la DGT en la citada Resolución, el simple hecho de liquidar el ISD no implica el hecho de aceptar una herencia. Y ello con independencia de que existan una serie de hechos posteriores que sí puedan implicar la aceptación sin necesidad que esta sea expresa. Por otra parte, tal y como apunta SALCEDO, J. Mª., "Renunciar a la herencia para no pagar impuestos", *Iuris & Lex*, núm. 136, 2015, pág. 78, la repudiación o renuncia realizada después de prescrito el Impuesto se considera, a efectos fiscales, como una donación; recuerda además el citado autor que *"Mientras que la aceptación a la herencia puede realizarse de forma tácita o expresa, la renuncia ha de realizarse en documento público. Y es esta una cuestión capital para determinar la validez de la renuncia a la herencia, sea cual sea el momento en que se realiza. Y es que, en la medida en que dicha renuncia sea válida, podrá oponerse a Hacienda para evitar pagar los impuestos de una herencia, o la derivación de obligaciones tributarias del fallecido".*

hereditaria del mismo como un valor patrimonial ínsito en ella, se llega al *ius delationis* y, los bienes y derechos que la integran, pasan a la esfera jurídica del transmisario, no existiendo en consecuencia una sola sucesión sino dos.

Como es sabido en fechas pasadas mediante Sentencia núm. 849/2026, de 3 de junio (recurso de casación núm. 3733/2021) la Sala de lo Civil del TS ha venido a modificar su anterior doctrina jurisprudencial relativa al sistema a seguir para el reparto de una herencia en aquellos casos en los que fallece uno de los herederos sin haberla aceptado o rechazado, modificando su jurisprudencia previa fijada en su Sentencia de 11 de septiembre de 2013 y concluyendo al respecto que al cónyuge viudo le corresponderían, a través de la herencia del causante, los bienes que este último tendría que haber heredado de su madre. Se recupera así la llamada doctrina clásica o de dos pasos, en la que la herencia del primer fallecido pasa a su sucesor natural (en el presente caso el cónyuge fallecido) y después, en un segundo paso, al heredero del primer sucesor (la viuda).

Concretamente la Sala de lo Civil analiza el caso de una madre que fallece y transmite la herencia a sus tres hijos. Sin embargo uno de estos últimos fallece también sin haberla aceptado ni rechazado, debiendo clarificarse si corresponde a la viuda (sin hijos) la parte de la herencia de aquella. Primero falleció la madre y después uno de los tres hijos sin aceptar la herencia de la madre. Este hijo estaba casado sin descendientes. El padre fue nombrado heredero universal de su hijo sin perjuicio de la legítima viudal, pero falleció sin aceptar ambas herencias, a saber, la de su esposa y la de su hijo. El padre había nombrado herederos universales a los otros dos hijos supervivientes, que procedieron a otorgar escritura de partición de herencia adjudicándose bienes por derecho propio y por derecho de transmisión sin intervención de la viuda, es decir, de su cuñada.

Con motivo de la partición de dichas herencias sucesivas en las que uno de los llamados a heredar falleció sin haber aceptado ni repudiado la herencia deferida a su favor por su madre la antigua Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) confirmó en su día la calificación de la Registradora de la Propiedad, que denegó la inscripción de la escritura de partición y adjudicación de herencia por no haber comparecido la viuda del heredero en la partición de la herencia de su madre, dada la incidencia que el derecho de transmisión podía tener en la determinación de sus derechos legitimarios. En efecto, la Registradora suspendió la inscripción de una finca porque entendió que debía comparecer la viuda, ya que ostentaba derechos legitimarios derivados de la herencia de su esposo.

A tal efecto se suscitaba la cuestión relativa a si es necesaria la intervención de los legitimarios del transmitente (en el presente caso el difunto esposo), y en particular de su cónyuge viudo, en la partición de la herencia del primer causante (por lo que aquí interesa la madre del difunto esposo). Mientras que el Juzgado de Primera Instancia confirmó el criterio de la DGRN y desestimó la demanda en la que se impugnaba su resolución al entender necesaria dicha intervención, la Audiencia Provincial (AP) de Valencia estimó al recurso de apelación del demandante y revocó esa decisión. Sin embargo, interpuesto recurso de casación por la DGRN el Tribunal Supremo lo estima y confirma la Sentencia del Juzgado.

Procede así el Pleno de la Sala de lo Civil del Alto Tribunal a estimar el recurso de casación de la DGRN, casando la Sentencia de la Audiencia Provincial (AP) y confirmando el pronunciamiento del Juzgado de Primera Instancia, que había desestimado la demanda de impugnación de la Resolución de la DGRN, confirmatoria de la calificación del Registrador que denegó la inscripción de la escritura de aceptación, partición y adjudicación de herencia.

II. LA CONTRAPOSICIÓN ENTRE LA TEORÍA DE LA DOBLE TRANSMISIÓN Y LA TEORÍA DE LA ADQUISICIÓN DIRECTA.

Como seguramente se recordará en su conocida Sentencia de 11 de septiembre de 2013 la Sala de lo Civil del TS abogó por modificar la teoría clásica aplicable en estos casos en los que fallece el primer heredero sin haber aceptado ni repudiado la herencia del causante originario por la llamada teoría moderna o de adquisición directa, de acuerdo con la cual el heredero del segundo fallecido pasaba a recibir directamente la herencia del primer fallecido, de manera que la herencia del primer causante pasa directamente de este al transmisario[13]. Fijó así el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento como doctrina jurisprudencial que, aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el *ius delationis* integrado en la misma, los herederos del transmitente suceden directamente al primer causante, sin que los bienes o derechos hereditarios lleguen realmente a integrarse en el patrimonio hereditario del transmitente.

A través del citado pronunciamiento de la Sala de lo Civil del TS se analizaba un concreto supuesto relativo a un procedimiento de división de herencia respecto del cual se planteaba si procedía o no concretar en el cuaderno particional la parte que podía corresponder a

13 Adviértase que, de acuerdo con esta teoría de la adquisición directa, la herencia del transmitente constituye únicamente una vía de acceso, al requerirse su previa aceptación. Los bienes no se integran en la misma, sino que van directamente al patrimonio privativo del transmisario cuando este ejercita positivamente el *ius delationis*.

los herederos del transmitente fallecido en la herencia del primer causante. Se discutía así si el contador-partidor de la herencia de la primera causante, al hacer las correspondientes adjudicaciones, debía individualizar las cuotas correspondientes a cada uno de los transmisarios, o si, por el contrario, era suficiente formar un único lote correspondiente al transmitente.

La Sala de lo Civil del Tribunal declaró al respecto que el cuaderno particional debía individualizar la cuota que correspondía a cada uno de los herederos del segundo causante y su respectiva concreción en los bienes y derechos que les resulte adjudicados participar. No obstante además, al entender que la solución del problema concreto que debía resolver dependía de esta cuestión, fijó también como doctrina jurisprudencial que, aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el *ius delationis* integrado en la misma, los herederos transmisarios sucedían directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.

En consecuencia el TS estimó procedente que se corrigiese el cuaderno particional fijando en él la cuota que habría de corresponder a los herederos del transmitente en la herencia del primer causante y su correspondiente concreción en los bienes y derechos que singularmente les fuesen adjudicados, dado que la sucesión del primer causante y la del transmitente constituyen sucesiones independientes.

Tal y como concluyó el Alto Tribunal en la citada Sentencia *"(…) Del contexto interpretativo realizado debe concluirse, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida, que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero trasmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente. La inalterabilidad del ius delationis, junto con la debida diferenciación de los procesos sucesorios en liza, determina, a su vez, que los derechos hereditarios de los herederos transmisarios se ejerciten plenamente conforme a la sucesión del causante de la herencia, ya testamentariamente o bien de forma intestada, quedando comprendidas en dicha ejecución sucesoria la concreción e individualización propia de las operaciones particionales cuando estas tengan lugar; sin que dicha ejecución venga condicionada por las disposiciones que deban seguirse respecto de la sucesión o partición de la herencia del heredero transmitente. Esta misma razón de inalterabilidad o subsistencia del ius delationis hace que cumplidos ya los requisitos de capacidad sucesoria por el heredero transmitente y, por tanto, la posibilidad de transmisión del ius delationis, la capacidad sucesoria de los herederos transmisarios en la herencia del causante deba ser apreciada cuando éstos acepten la herencia del fallecido heredero transmitente".*

Adviértase por tanto que, al amparo del citado razonamiento, no se originaría una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el *ius delationis*, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que *ex lege* ostentan los herederos transmisarios. Tal y como afirmó literalmente la Sala de lo Civil del TS por aquel entonces en dicha Sentencia *"El derecho de transmisión no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero trasmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis , sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente".*

En resumen, de acuerdo con lo subrayado por el TS en la citada Sentencia de 11 de septiembre de 2013 únicamente se produciría adquisición jurídica en caso de aceptación expresa o tácita de la herencia, retrotrayendo dicha aceptación sus efectos a la fecha del fallecimiento, lo que no equivale a suceder sin aceptar. Aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el *ius delationis* integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.

Cabría así aludir a la existencia de una única adquisición y, por ende, de un único hecho imponible a efectos del ISD, produciendo el derecho de transmisión un efecto transmisivo, no de la herencia del transmitente, sino una traslación del *ius delationis* en favor de los transmisarios.

Como es lógico a resultas de lo anterior se ven afectados los cálculos de las legítimas. En particular, por lo que aquí respecta, de cara a efectuar el cálculo de la legítima de la viuda del transmitente hay que computar los bienes que le correspondían a su difunto esposo en la herencia de su madre, siendo precisa la intervención de la viuda en la partición de la herencia del primer causante.

Pues bien, mediante la reciente Sentencia de 3 de junio de 2026 la Sala de lo Civil del Alto Tribunal abandona expresamente la interpretación anterior y recupera la denominada teoría clásica o teoría de la doble transmisión, en virtud de la cual cuando una persona fallece sin haber aceptado ni repudiado una herencia el derecho hereditario forma parte de su propio patrimonio hereditario, integrándose en su herencia y transmitiéndose posteriormente a sus herederos, de manera que desde dicha perspectiva se originan dos transmisiones sucesivas: una primera transmisión desde el causante originario al transmitente; y una segunda transmisión desde el transmitente a sus propios herederos. De este modo la herencia del primer causante es una y la del segundo causante otra diferente, a pesar de que ambas se produzcan en el momento de la muerte del primer llamado a la herencia sin aceptarla o repudiarla. Y el valor de los bienes procedentes del primer causante debe computarse para determinar la legítima del cónyuge viudo del transmitente, por lo que la viuda del transmitente tiene interés legítimo y debe intervenir en la partición[14].

Si bien se ha de reconocer que la discusión doctrinal civilista parecía superada (siendo a tal efecto la posición dominante la relativa a la adquisición directa, en virtud de la cual los bienes de la herencia del primer causante pasan directamente de éste al transmisario, existiendo a tal efecto una sola transmisión[15]) la Sala justifica su cambio de criterio en las diferentes interpretaciones realizadas de su doctrina jurisprudencial de 2013 las cuales, a su juicio, han dado lugar a distorsiones en la práctica registral y notarial, generando inseguridad jurídica y desprotegiendo determinados derechos hereditarios. Dichas interpretaciones acerca de las conclusiones que deben extraerse de la doctrina de que los transmisarios que aceptan la herencia de transmitente y ejercen el *ius delationis* que forma parte de esa herencia, en lugar de heredar a través de la herencia del transmitente, heredan directamente al primer causante, habían originado distorsiones en la práctica notarial y registral, originando inseguridad jurídica. De hecho en distintas Resoluciones administrativas, aunque el órgano administrativo insistía en que respetaba la doctrina jurisprudencial, alcanzaba soluciones que se apartaban de los efectos que, a juicio de la mayoría de la doctrina y de los operadores jurídicos, produciría la aplicación estricta de la doctrina contenida en la Sentencia 539/2013, de 11 de septiembre.

Así sucedería concretamente, como ya se ha avanzado, en relación con la posición del cónyuge viudo del transmitente y, más precisamente, respecto del cálculo de la cuota legal usufructuaria del cónyuge viudo del transmitente. A juicio del TS sus derechos hereditarios deben ser tenidos en cuenta en la medida en que los derechos procedentes de la primera herencia se han integrado en la masa hereditaria del transmitente.

En base a ello se concluye que, mientras el legislador no acometa una reforma en el Derecho de Sucesiones que clarifique la cuestión, debe ajustarse la interpretación del art. 1.006 del Código Civil al criterio dominante seguido hasta la aparición de la Sentencia del 11 de septiembre de 2013, aplicándose por tanto la llamada teoría clásica o de doble transmisión, lo que se estima coherente con la regulación positiva del *ius transmissionis*[16] y con los principios que inspiran la regulación del Derecho Sucesorio en el Código Civil en otras instituciones, permitiendo además alcanzar soluciones socialmente más adecuadas y justas para los problemas que con más frecuencia se suscitan en la práctica. Como es lógico, en la medida en que se estima que los derechos hereditarios procedentes del primer causante forman parte de la herencia del transmitente, se ha de proceder a valorar cómo afectan esos derechos a quienes ostentan intereses legítimos en esta última sucesión.

Ciertamente se ha de reconocer que, atendiendo a

14 En efecto, atendiendo a esta teoría de la doble transmisión el transmisario sucede al primer causante a través de la herencia del transmitente, de manera que los bienes del primer causante se integran, en un primer momento, en el patrimonio del transmitente y, con posterioridad, del patrimonio del transmitente al patrimonio del transmisario.

15 Como ya se ha expuesto de acuerdo con esta teoría de la adquisición directa el transmitente es el heredero del primer causante, pero no su sucesor, que lo son los transmisarios. A su vez estos son herederos del transmitente y sucesores de este y del primer causante.

16 Recuérdese que el derecho de transmisión *(ius transmissionis)* implica transmitir mortis causa la delación *(ius delationis)*, en la medida en que el llamado muere sin aceptar ni repudiar la herencia que se le ha ofrecido. Con carácter general se trata de un derecho subjetivo y no de una mera expectativa de derecho. La posibilidad de aceptar o repudiar la herencia del primer causante se integra en el patrimonio hereditario del transmitente y constituye un valor patrimonial más en el caudal hereditario del transmitente. Cuando este último fallece sin haber hecho uso de la delación los transmisarios, siempre que hayan aceptado previamente la herencia del transmitente, heredan el *ius delationis* de la herencia del primer causante. Si los transmisarios llevan a cabo un ejercicio positivo del *ius delationis*, por medio del derecho de transmisión estarán ejerciendo un derecho derivado de la delación del transmitente, de manera que la masa hereditaria del primer causante se integrará en la herencia del transmitente y de allí pasará al patrimonio privativo de los transmisarios.

una interpretación literal de lo dispuesto en el art. 1.006 CC (el cual, como se ha expuesto, ordena que perviva la delación a la herencia del primer causante pese al fallecimiento del llamado como heredero, y que pase a los suyos, es decir, a sus herederos, el mismo derecho que él tenía[17]), estos últimos son herederos del transmitente, de modo que necesariamente sucederán al primer causante por mediación del transmitente. En consecuencia, los transmisarios suceden al primer causante a través de la herencia del transmitente, segundo causante, en la que se integra la masa hereditaria que le correspondía al transmitente en la herencia del primer causante. Para el cálculo de la legítima de la viuda del transmitente hay que computar los bienes que le correspondían a su difunto esposo en la herencia de su madre. Y, a estos efectos, es precisa la intervención de la viuda en la partición de la herencia de la primera causante.

En definitiva para la Sala de lo Civil del TS la teoría clásica o de la doble transmisión resulta más coherente con la regulación positiva del *ius transmissionis* y con los principios que inspiran la regulación del Derecho Sucesorio en el Código Civil, permitiendo además alcanzar soluciones socialmente más adecuadas y justas para los conflictos más frecuentes en la práctica y, en particular, respecto de la determinación de los derechos de terceros en relación con la herencia del transmitente así como para el cálculo de la cuota legal usufructuaria del cónyuge viudo de aquel. Se estima así que la teoría de la doble transmisión protege mejor a los legitimarios, a los acreedores y al cónyuge viudo, reforzando además la coherencia del sistema sucesorio.

A juicio de la Sala sería contrario al sistema legitimario que el fallecimiento del transmitente antes de aceptar una herencia permitiera que determinados bienes escaparan al cálculo de las legítimas. Si la normativa civil ordena que perviva la delación a la herencia del primer causante pese al fallecimiento del llamado como heredero, y que pase a los suyos (es decir, a sus herederos) el mismo derecho que él tenía, es precisamente porque son herederos del transmitente, de manera que necesariamente sucederán al primer causante por mediación del transmitente.

Así pues concluye la Sala de lo Civil del TS en su Sentencia de 3 de junio de 2026 que el transmisario sucede al primer causante a través del transmitente. En efecto, los transmisarios suceden al primer causante por mediación del transmitente, porque son herederos de éste y el *ius delationis* se integra en su herencia. La expresión contenida en el art. 1006 CC ("pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía") viene a poner de relieve que la transmisión se produce a través de la sucesión del transmitente. El valor de la primera herencia debe computarse para las legítimas del transmitente, de manera que los bienes que este habría recibido del primer causante deben tenerse en cuenta para calcular la legítima de sus descendientes y la cuota usufructuaria del cónyuge viudo. En particular el cónyuge viudo del transmitente debe intervenir en la partición de la herencia del primer causante, de cara a proteger adecuadamente su legítima usufructuaria.

III. LA PROYECCIÓN DEL CAMBIO DE CRITERIO DE LA SALA PRIMERA DEL TS SOBRE LA LIQUIDACIÓN DEL ISD (A LA ESPERA DE LO QUE SEÑALE LA SALA TERCERA DEL ALTO TRIBUNAL).

A nuestro juicio la trascendencia del presente pronunciamiento es máxima, dada su incidencia especialmente significativa en la forma de abordar determinadas sucesiones familiares. De entrada habrá que tener bien presente quiénes son todos los sujetos interesados en una concreta sucesión, debiendo acometerse la protección de determinados derechos legitimarios. Piénsese que si los derechos hereditarios forman parte de la herencia del transmitente se ha de entrar a considerar cómo influyen aquellos en la composición de su caudal hereditario y en la determinación de las cuotas legitimarias. Porque, indudablemente, la vuelta del TS a la llamada teoría clásica facilita la determinación de los derechos de terceros en relación con la herencia del transmitente y, más concretamente (tal y como sucedía en el caso de autos), incide en el cálculo de la cuota legal usufructuaria del cónyuge viudo del transmitente.

Puesto que, tras el cambio de criterio operado, entran en juego como sujetos pasivos del ISD los herederos del primer no aceptante, al heredar a este aumentan la porción de la herencia del primer causante, incrementando el caudal relicto del segundo transmitente, lo que afectará al cálculo de las legítimas y al del usufructo vidual. Asimismo también podría incidir en la aplicación de las reducciones por parentesco y, por ende, en el tipo y en la cuota del Impuesto. Mientras que con anterioridad los herederos transmisarios tributaban como hijos del primer causante (pudiendo aplicarse las reducciones máximas del ISD), al tributar ahora como herederos del no aceptante puede llegar a verse modificado su grupo familiar en el ISD. Y, por lo que respecta al cónyuge supérstite, previsiblemente este contará con un mayor valor del usufructo vidual al incluirse en el caudal relicto la porción correspondiente del primer causante.

Así pues, por lo que interesa al concreto supuesto de autos planteado en la STS de 3 de junio de 2026, al objeto de determinar la legítima de la viuda del transmitente (su difunto esposo) habrá que computar los bienes o

17 Como es conocido se hace necesario diferenciar entre la vocación y la delación dentro del fenómeno sucesorio. La vocación consiste en el llamamiento de los posibles herederos en el momento de la muerte del causante, ya sea por su voluntad o por la ley. Por su parte la delación no determina la adquisición de la herencia, sino el derecho a aceptarla o repudiarla.

derechos que correspondían a este en la herencia de su madre (primera causante), siendo precisa a estos efectos la intervención de la viuda en la partición de la herencia de la primera causante. El presente criterio deberá aplicarse además a todas aquellas testamentarías afectadas en las que, existiendo pleito pendiente, no haya recaído todavía sentencia firme. Asimismo el presente criterio jurisprudencial será aplicable en aquellos casos en los que, a pesar de no existir pleito, exista perjuicio.

Por lo que respecta en particular al ámbito tributario y, en particular, a la liquidación del ISD, conviene recordar que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS modificó en su día mediante Sentencia de 5 de junio de 2018 su doctrina al objeto de adaptarla a la de la Sala de lo Civil y, en particular, a la Sentencia de 11 de septiembre de 2013 dictada por esta última. Se estimó así que, al saltar la herencia del primer fallecido a los herederos del segundo fallecido solo había una transmisión y, por tanto, un único hecho imponible del Impuesto.

En efecto, en la citada Sentencia núm. 936/2018, de 5 de junio (rec. de casación núm. 1358/2017) se pronunció de manera expresa la Sala de lo Contencioso del Alto Tribunal en relación con aquellos casos en los que fallece el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmite a los suyos el derecho a aceptarla resolviendo al respecto que no hay doble transmisión y adquisición hereditaria y descartando por ello que hubiese un doble devengo del Impuesto, sino uno solo. Se dispuso así que en dichas situaciones se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imponibles ni dos devengos del Impuesto, de manera que los herederos transmisarios suceden directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente". En este mismo sentido se pronunció además la Sala de lo Contencioso del TS en su Sentencia de 10 de febrero de 2026 (rec. 4921/2004).[18]

De acuerdo con el razonamiento efectuado por el Tribunal la herencia se adquiere mediante su aceptación, y en el presente caso tal aceptación no llegó a tener lugar al haber fallecido el heredero antes de poder aceptar la herencia, motivo por el cual no llegó a nacer la adquisición como presupuesto necesario para que surja el hecho imponible. A los efectos del Impuesto sucesorio los recurrentes no han heredado de su causante los bienes procedentes de su esposa, sino exclusivamente su *ius delationis*, heredando por tanto los bienes directamente de esta última, lo que implica que solo procede girar una liquidación por el impuesto de sucesiones y no dos, como se pretendía por la Administración tributaria. Tal y como reconoce el TS se trata de una interpretación que coincide además con la que proporciona el principio de capacidad económica.

Para el TS el derecho de transmisión previsto en el art. 1006 del Código Civil no constituye una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del *ius delationis* en curso de la herencia del causante que, subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisario. No hay una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el *ius delationis*, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que *ex lege* ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente y ejercitando el *ius delationis* integrado en la misma los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.[19]

En consecuencia los herederos transmisarios suceden directamente al causante de la herencia, lo que en el ámbito tributario implica que solo se produce una sola adquisición hereditaria, esto es, un solo hecho imponible y no dos hechos imponibles ni dos devengos del Impuesto. El derecho de transmisión sucesoria no constituye en ningún caso una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del *ius delationis* en curso de la herencia del causante que, subsistiendo como tal, pasa al heredero trasmisario. Una vez fallecido un heredero antes de haber aceptado la herencia de su causante no se da una doble transmisión sucesoria, sino un mero efecto transmisivo del derecho para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que *ex lege* ostentan los herederos

18 Como ya se ha señalado al inicio del presente trabajo la doctrina jurisprudencial previa de la Sala de lo Contencioso del TS no era la que se estableció en la Sentencia 539/2013, sino aquella consideraba que debía aplicarse la teoría de la doble transmisión, lo que implicaba que se devengaran dos liquidaciones de ISD. En cambio tras la Sentencia de 5 de junio de 2018 el Alto Tribunal pasó a considerar que, puesto que, de acuerdo con el art. 3.1 a) de la Ley 29/1987, es la adquisición el presupuesto necesario para que surja el hecho imponible del Impuesto y, dado que los transmisarios no han heredado de su progenitor los bienes procedentes de su cónyuge sino solo su *ius delationis*, heredan directamente de este último y se produce, por tanto, una sola transmisión y una sola liquidación del ISD. Los sujetos pasivos del Impuesto por la adquisición de la herencia del primer causante serían los transmisarios, esto es aquellos que, con el ejercicio positivo de la delación del transmitente, han aceptado la herencia del primer causante.

19 Tal y como destaca a este respecto el Alto Tribunal *"(…) El presupuesto para poder ejercitar el derecho de transmisión o 'ius transmissionis es la aceptación por el transmisario de la herencia del transmitente. Una vez aceptada, podrá el transmisario optar por aceptar o repudiar la herencia del primer causante. Lo que no es admisible según la doctrina y la jurisprudencia es que el transmisario repudie la herencia del transmitente y acepte, en cambio, la del primer causante, pues el derecho a aceptar o repudiar la herencia de este está integrado en la herencia del transmitente, por lo que si repudia esta pierde la posibilidad de ejercitar aquel derecho".*

transmisarios, de manera que solo aceptando la herencia del heredero transmitente y ejercitando el *ius delationis* integrado en la misma los herederos transmisarios suceden directamente al causante de la herencia.[20]

Dicho criterio sería posteriormente reiterado en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Alto Tribunal de 29 de marzo de 2019, de acuerdo con la cual en caso de aceptación (ya sea ésta expresa o tácita) sólo se produce una adquisición. Nuevamente volvía a reiterar el TS que no se es causahabiente por el solo hecho de la delación o llamamiento a la herencia, sino que se precisa la recepción de los bienes o derechos *mortis causa*, lo que requiere, en caso de herencia, su aceptación. De este modo en el supuesto de no aceptación de la primera causahabiente la adquisición hereditaria se producirá con la aceptación de los segundos causahabientes, computándose el plazo, en todo caso, desde el momento del hecho causante.

Como es lógico, si sólo existe una adquisición, únicamente se produce un hecho imponible. La aceptación de la herencia retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento del causante (art. 24 de la Ley 29/1987 y art. 989 Código Civil) lo que no equivale a la posibilidad de suceder sin aceptar. Y tampoco, desde el punto de vista tributario, a que haya una aceptación presunta o ficticia de quien se sabe de modo formal y cierto que no aceptó. El derecho de transmisión opera así como un efecto transmisivo, no de la herencia del transmitente, sino del *ius delationis* en favor de los transmisarios para aceptar en lugar de aquél la herencia del que hemos llamado causante.

Al amparo de lo anterior, ¿en qué instante se inicia el plazo reglamentario de declaración o autoliquidación del Impuesto respecto de aquellos casos en los que se produce la transmisión del *ius delationis*, con las consiguientes repercusiones en la extemporaneidad o, incluso en el título de la prescripción del Derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria?

Tal y como ha precisado a este respecto la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 4 de febrero de 2021[21], si bien es cierto que el Impuesto sobre Sucesiones se devenga el día de fallecimiento del causante, también lo es que el art. 24.3 de la Ley 29/1987 contiene una salvedad o excepción a la regla general, precisándose que toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan. [22]

Ciertamente la regla general aplicable viene determinada por el hecho de que el Impuesto se devenga en las adquisiciones por causa de muerte el día del fallecimiento del causante de acuerdo con el art. 24.1 de la Ley 29/1987. Ahora bien, como se ha señalado, el apartado 3 del precepto citado contiene una salvedad o excepción en virtud de la cual la efectividad de la adquisición de los bienes esté suspendida por las razones que indica (entre las que se encuentra la que se describe como "cualquier otra limitación"), supuesto en el que la adquisición se entiende realizada el día en que esa limitación desaparezca y que se estima que puede ser de aplicación aquí de acuerdo con una interpretación integrada y armónica de las normas tributarias y civiles. [23]

Así las cosas, si bien la regla general (y, en concreto, el plazo de seis meses prorrogables por otros seis) tiene su fundamento en sucesiones que cabría denominar normales (esto es, con testamento o con herederos forzosos precisos y más o menos determinados), existen otros supuestos (como sucedía en el presente caso) en los que el recurrente solo pudo adquirir el *ius delationis* (del que, en el supuesto de autos, era titular su prima al fallecer

20 Tal y como razona a este respecto el Tribunal la inalterabilidad del *ius delationis*, junto con la debida diferenciación de los procesos sucesorios en liza, determina, a su vez, que los derechos hereditarios de los herederos transmisarios se ejerciten plenamente conforme a la sucesión del causante de la herencia, ya testamentariamente o bien de forma intestada, quedando comprendidas en dicha ejecución sucesoria la concreción e individualización propia de las operaciones particionales cuando estas tengan lugar, sin que esta ejecución venga condicionada por las disposiciones que deban seguirse respecto de la sucesión o partición de la herencia del heredero transmitente. Y esta misma razón de inalterabilidad o subsistencia del *ius delationis* determina que, cumplidos ya los requisitos de capacidad sucesoria por el heredero transmitente y, por tanto, la posibilidad de transmisión del *ius delationis*, la capacidad sucesoria de los herederos transmisarios en la herencia del causante deba ser apreciada cuando éstos acepten la herencia del fallecido heredero transmitente.

21 Este concreto pronunciamiento analizaba el caso relativo a una herencia inicial, en la que el causante falleció intestado. La hermana del mismo fue nombrada heredera y ésta, a su vez, falleció intestada sin haber aceptado o rechazado la herencia de su hermano. Abierta nuevamente la sucesión intestada, fueron nombrados herederos hasta un total de once primos, diez de los cuales renunciaron. El recurrente fue declarado único y universal heredero de la misma como consecuencia de la renuncia de los restantes parientes llamados a la herencia, declaración que se produjo primero en virtud de acta de notoriedad y, con posterioridad, por escritura pública de aceptación pura y simplemente las dos herencias. Siendo aceptadas ambas herencias (previo ejercicio del *ius delationis* integrado en la herencia de la hermana del primer causante) y liquidado el Impuesto, el contribuyente recibió un recargo de extemporaneidad al haber liquidado el ISD de la primera herencia fuera de plazo. Frente a dicho acto, el contribuyente recurrió inicialmente ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) alegando que había que atender a las circunstancias excepcionales del caso concreto antes de imponer, de manera automática, el recargo por declaración extemporánea. A juicio del demandante el plazo voluntario de seis meses para liquidar el Impuesto Sucesorio solo puede comenzar desde que al ser declarado heredero de la hermana del primer causante adquirió también el derecho de la misma a aceptar o repudiar la herencia de su hermano premuerto.

22 En efecto, la LISD prevé que en caso de existir una limitación que impida que una adquisición sea efectiva esta última se entenderá realizada el día en que dicha limitación desaparezca, produciéndose en ese momento el devengo del Impuesto correspondiente a la adquisición. Así, por ejemplo, dado un supuesto en el que los herederos transmisarios sujetos pasivos del ISD no pueden aceptar la herencia y, por lo tanto, adquirir los bienes del causante hasta que fallezca el segundo causante (el heredero transmitente), dicha situación constituye una limitación para que la adquisición gravada por el Impuesto sea efectiva.

23 En este sentido se han pronunciado, entre otras, las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid de 27 de marzo de 2014 y de Canarias de 6 de noviembre de 2018.

ésta, una vez transcurrido el plazo para liquidar la herencia del hermano de su prima y tras la sucesiva renuncia de los otros diez primos de la causante).

Recuérdese al respecto que el hecho imponible del Impuesto lo constituye la adquisición de bienes y derechos. Y la determinación de quién es el sujeto pasivo (que adquiere los bienes y derechos) constituye un elemento esencial para poder exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. En el caso de autos en el plazo voluntario de liquidación el actor ni siquiera tenía ni podía tener la condición de heredero del primer fallecido, a lo sumo una remota expectativa. No obstante la liquidación practicada no se vio afectada por el título de la prescripción, ya que se trataba de determinar si resultaba correcta la aplicación por la Administración autonómica del recargo por presentación extemporánea, regulado en el art. 27 de la Ley 58/2003.

En todo caso estima el TSJ. de Castilla y León a través de esta Sentencia de 4 de febrero de 2021 que la prescripción del derecho a liquidar el Impuesto por la adquisición de la primera herencia no se inicia hasta que ocurre la muerte del segundo causante, iniciándose el plazo voluntario de liquidación de la primera herencia con el fallecimiento del segundo fallecido.[24]

Siguiendo este cambio de criterio adoptado por el Alto Tribunal el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), a través de su Resolución de 10 de diciembre de 2018, procedería asimismo a establecer que en el caso de ejercicio del *ius transmissionis* por los herederos del transmitente se produce una sola transmisión y no dos de manera que, en ausencia de aceptación por el heredero (y fallecido éste) la adquisición hereditaria se produce en su heredero directamente del primer causante. Cabe recordar que hasta entonces el citado Tribunal había venido compartiendo la teoría clásica derivada del principio de Derecho Romano según el cual la condición de heredero tiene naturaleza personalísima, debida exclusivamente a la voluntad del causante, de tal modo que, existiendo testamento, nadie podría asumir la condición de heredero de una persona fallecida sin haber sido instituido como tal. Lo anterior implicaba que el segundo heredero no podía nunca ser considerado como heredero del primer fallecido y sólo podía adquirir la herencia del primer causante ejercitando el *ius delationis* que asumía de su propio causante, pero no por derecho propio, sino en representación de él. En ausencia de aceptación por el heredero, y fallecido éste, la adquisición hereditaria se produce en su heredero directamente del primer causante.

Pues bien con la vuelta a la teoría clásica que preconiza la Sentencia de la Sala de lo Civil del TS de 3 de junio de 2026 es previsible que la Sala de lo Contencioso del Alto Tribunal vuelva a reconocer la existencia de dos transmisiones y, por tanto, la necesidad de practicar dos liquidaciones en el Impuesto, a saber, una primera por el paso de la herencia del primer fallecido al segundo fallecido y una segunda por la transmisión del segundo fallecido a sus herederos. Dicho de otro modo, en el ISD se producirán dos hechos imponibles sucesivos, si bien en un mismo momento, a saber, el del fallecimiento del primer llamado a la herencia que no se pronunció sobre su aceptación o repudiación de la herencia del primer finado y causante de la herencia[25]. El primer heredero llamado a la herencia, a pesar de no aceptar, deberá tributar como heredero. Por su parte el segundo hecho imponible se producirá con motivo de la adquisición de las herencias de los herederos del primer heredero fallecido y del sustituto en la aceptación de la herencia del primer fallecido. Los herederos del segundo fallecido no heredarán del primer difunto, sino del primero llamado a aceptar la herencia, aunque no se pronunciara, esto es, del segundo sujeto fallecido.

24 Debe tenerse presente no obstante que, dentro del ámbito de la doctrina administrativa, si bien en relación con el llamado testamento ológrafo, la Resolución del TEAC de 25 de marzo de 2021 tiene declarado que la adquisición hereditaria se entiende producida con la adveración y protocolización del testamento, abriéndose por tanto el plazo reglamentario de declaración o autoliquidación del Impuesto respecto de los instituidos en dicho testamento, e iniciándose consecuentemente con la finalización de dicho plazo el plazo de prescripción del art. 67.1 de la LGT.

25 Adviértase además que la existencia de dos transmisiones tendrá asimismo consecuencias en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), dado que se producirán igualmente dos transmisiones de los inmuebles del primer causante: del mismo al transmitente y del transmitente a los transmisarios. A resultas de lo anterior se devengará dos veces el citado tributo municipal aunque, al ser dichas transmisiones sucesivas y producirse en el mismo momento, de la segunda transmisión no podrá derivarse incremento de valor alguno, siendo el valor del terreno objeto de gravamen el mismo en ambos devengos.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS 16

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 16

- Extinción del proindiviso entre 4 hermanos sobre dos inmuebles, cuyo origen es la aceptación de la herencia paterna. El inmueble 1 se adjudica al hermano 1 que compensa en metálico a los otros 3 hermanos. El inmueble 2 se adjudica a los hermanos 2 y 3, que compensan en metálico a los otros 2 16
- Extinción del proindiviso entre 3 personas sobre 5 inmuebles adquiridos por herencia. El inmueble 1 se adjudica a un copropietario y el resto se adjudica en proindiviso a los 2 restantes copropietarios 16
- Extinción del condominio entre los comuneros, en distintos porcentajes, sobre varios inmuebles, adquiriendo cada uno varios inmuebles al 100 por cien, en la misma proporción que tienen en el total de los inmuebles 17
- Extinción de un proindiviso sobre bienes rústicos en explotación agrícola 17
- Efectos de la nulidad del contrato de compraventa obtenida a través de un medio adecuado de solución de controversias (MASC) de naturaleza extrajudicial, formalizado en escritura pública 18
- Transmisión de participaciones de una sociedad cuyas participaciones tienen los derechos mineros inherentes a la explotación y extracción minera 19
- Transmisión por un particular de un terreno a una sociedad mercantil de capital mixto, participada por un Ayuntamiento y por una sociedad privada 20
- Adquisición de un vehículo en territorio español por persona no residente en España para exportarlo a Alemania 20
- Partición de varias herencias de manera simultánea 21
- Adjudicación en subasta al copropietario del inmueble 21
- Disolución de la sociedad de gananciales con adjudicación de dos inmuebles a uno de los cónyuges que compensa con otro inmueble de su propiedad 22
- Extinción del proindiviso en el caso de dominio desmembrado en usufructo y nuda propiedad 23
- Finca que se encuentra dividida horizontalmente en dos inmuebles, uno de ellos con varios en proindiviso. Es objeto de segregación la parcela, desapareciendo la división horizontal anterior, adjudicándose cada vivienda, como finca independiente, a los propietarios 23

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 24

- Donación de la nuda propiedad de participaciones, ejerciendo las funciones de dirección la tía de los donatarios 24
- Donación mortis causa de las previstas en el artículo 432-1 de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, de acciones con transmisión inmediata de la propiedad 25
- Donación de un inmueble en Londres procedente de un trust en favor de un residente en España 25
- Donación de dinero por un residente en Argentina en favor de su hijo residente en España 26

- Tributación de la prestación por fallecimiento de un contrato de seguro "Unit Linked" a último fallecimiento 26
- Donación de participaciones de una sociedad holding: requisitos para la aplicación de la reducción del 95 % en el ISD 26
- Requisito de mantenimiento en el caso de aplicación de la reducción por donación de participaciones del art. 20.6 LISD. 27
- Adquisición hereditaria de participaciones en una entidad societaria española, cuyos activos y pasivos se localizan en México, por un no residente en España 28
- Donación dineraria de un residente fiscal en España en favor de un residente fiscal en Alemania 29
- Requisito de mantenimiento de empresa individual de arrendamiento de inmuebles 29

DESLINDE IVA-TPO 30

- Arrendamiento de terreno rústico para aparcamiento de vehículos que posteriormente se destina a la actividad agrícola 30
- Disolución de constructora-promotora y tributación de la adjudicación de inmuebles 31
- Constitución de un usufructo temporal sobre una vivienda por un particular en favor de una sociedad mercantil que lo destinará a vivienda turística 31
- Compra de una nave industrial que estuvo alquilada a una persona física que tiene el 50 por ciento de la propiedad y el 50 por ciento de usufructo y a otra persona física que es nudo propietario del otro 50% 32
- Renuncia a exención en la adquisición en subasta de la nuda propiedad de un local comercial 33
- Transmisión de viviendas construidas a consecuencia de obras de reforma del local destinado a almacén para transformarlo en plazas de garaje y trasteros, así como de la elevación y construcción de una nueva planta que se destinará a viviendas, incluyendo el cambio de uso del inmueble 33
- Persona física que alquila viviendas a empresas que las destinan para el alojamiento temporal de alguno de sus trabajadores desplazados a esa zona 34
- Sociedad promotora que va a realizar una aportación dineraria de tres inmuebles en una ampliación de capital de una sociedad vinculada. Dichos inmuebles fueron adquiridos en 2019 por la consultante, reformados, y desde 2021 que finalizaron las obras se encuentran arrendados 35
- Transmisión por persona física de solar urbanizado hace veinte años 36
- Deslinde IVA-ITP: concesión demanial 37

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

EXTINCIÓN DEL PROINDIVISO ENTRE 4 HERMANOS SOBRE DOS INMUEBLES, CUYO ORIGEN ES LA ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA PATERNA. EL INMUEBLE 1 SE ADJUDICA AL HERMANO 1 QUE COMPENSA EN METÁLICO A LOS OTROS 3 HERMANOS. EL INMUEBLE 2 SE ADJUDICA A LOS HERMANOS 2 Y 3, QUE COMPENSAN EN METÁLICO A LOS OTROS 2

(Consulta DGT V1020-26 de 06/05/2026)

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 únicamente se produciría la extinción de la comunidad de bienes existente sobre el inmueble 1, bien indivisible que va a ser adjudicado al hermano 1, pero no sobre el inmueble 2, que permanecerá en proindiviso entre los hermanos 2 y 3. El hecho de que se adjudique el inmueble 2 a varias personas, condóminos, hace que la comunidad de bienes sobre este inmueble persista, lo que ocurre es que se modificará el número de comuneros, que pasa de cuatro a dos. Por lo tanto, sobre el inmueble 2, en realidad, los comuneros están llevando a cabo una transmisión de las cuotas de participación, que debe tributar en el ITP y AJD por 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.

Por su parte, sobre el inmueble 1 se producirá la disolución de la comunidad de bienes en la que participan los cuatro hermanos, entre ellos, la consultante, adjudicándose este inmueble a uno de los comuneros que compensará al resto por el valor de su participación en el inmueble, según se indica en el escrito de consulta. Por lo tanto, aplicando la doctrina desarrollada en los párrafos anteriores, se producirá la extinción del condominio con exceso de adjudicación oneroso, cumpliéndose, en principio, los requisitos de indivisibilidad del bien, adjudicación a uno de los comuneros y compensación de este al resto de los comuneros para que esta operación tribute por la modalidad de actos jurídicos documentados en el ITPAJD conforme al artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Finalmente, sobre la procedencia de efectuar estas operaciones en una misma escritura o en diferentes escrituras por tratarse de dos inmuebles, esta cuestión no afectará a la calificación tributaria de las operaciones, ya que, en el caso de efectuarse en una única escritura ambas operaciones, conforme al artículo 4 del TRLITPAJD "cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

EXTINCIÓN DEL PROINDIVISO ENTRE 3 PERSONAS SOBRE 5 INMUEBLES ADQUIRIDOS POR HERENCIA. EL INMUEBLE 1 SE ADJUDICA A UN COPROPIETARIO Y EL RESTO SE ADJUDICA EN PROINDIVISO A LOS 2 RESTANTES COPROPIETARIOS

(Consulta DGT V1023-26 de 06/05/2026)

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 únicamente se produciría la extinción de la comunidad de bienes existente sobre el inmueble 1, bien indivisible que va a ser adjudicado a la copropietaria A, pero no sobre los otros inmuebles que permanecerán en proindiviso entre los otros copropietarios (B y C). El hecho de que se adjudiquen el resto de los inmuebles a varias personas, condóminos, hace que las comunidades de bienes sobre estos inmuebles persistan,

lo que ocurre es que se modificará el número de los comuneros, que pasa a ser de tres a dos. Por lo tanto, sobre el resto de los inmuebles, en realidad, los comuneros están llevando a cabo una transmisión de cuotas de participación, que debe tributar en el ITPAJD por 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. La base imponible se determinará conforme a lo previsto en el artículo 10 del TRLITPAJD.

Por su parte, sobre el inmueble 1 se producirá la disolución de la comunidad de bienes en la que participan los tres copropietarios, entre ellos, la consultante, adjudicándose este inmueble a uno de los comuneros que compensará al resto por el valor de la participación en el inmueble, según se indica en el escrito de la consulta. Por lo tanto, aplicando la doctrina desarrollada en los párrafos anteriores, se producirá la extinción del condominio con exceso de adjudicación oneroso, cumpliéndose, en principio, los requisitos de indivisibilidad del bien, adjudicación a uno de los comuneros y compensación de este al resto de los comuneros para que esta operación tribute por la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD conforme al artículo 31.2 del TRLITPAJD. La base imponible en la disolución será la parte del valor del inmueble correspondiente a los comuneros cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO ENTRE LOS COMUNEROS, EN DISTINTOS PORCENTAJES, SOBRE VARIOS INMUEBLES, ADQUIRIENDO CADA UNO VARIOS INMUEBLES AL 100 POR CIEN, EN LA MISMA PROPORCIÓN QUE TIENEN EN EL TOTAL DE LOS INMUEBLES

(Consulta DGT V1113-26 de 19/05/2026)

En el caso planteado, parece que existen tantas comunidades de bienes como inmuebles tienen en común, por lo que si para poder disolver las comunidades se adjudica un inmueble a un comunero 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, 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 cada comunidad será la parte en el valor del inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero. Se deberá tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 10 del TRLITPAJD para establecer dicho valor, es decir, se estará al valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, salvo que sea mayor el valor del bien inmueble declarado por los interesados o el precio o contraprestación pactada. Será sujeto pasivo en la disolución de cada comunidad el comunero que se adjudica el inmueble, tal y como establece el artículo 29 del TRLITPAJD.

EXTINCIÓN DE UN PROINDIVISO SOBRE BIENES RÚSTICOS EN EXPLOTACIÓN AGRÍCOLA

(Consulta DGT V1138-26 de 20/05/2026)

En lo referente a la tributación de la extinción del condominio en el ITPAJD, la disolución de una comunidad de bienes que realiza una actividad económica constituirá una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias, conforme a los artículos 19.1.1º y 22 del TRLITPAJD y el artículo 61 del RITPAJD. De acuerdo con los artículos 23.b) y 25.4 del mismo texto legal, los comuneros estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, debiendo tributar por los bienes y derechos recibidos, sin deducción de gastos y deudas. En cuanto a la cuota tributaria, según señala el artículo 26 del TRLITPAJD, se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100.

Por último, de acuerdo con la información facilitada, la disolución de la comunidad se efectuará sin excesos de adjudicación. Por lo tanto, en la medida que esta disolución se lleve a cabo de tal forma que los comuneros no reciban más de lo que les corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común, sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución de la comunidad no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, tributando únicamente por la modalidad de operaciones societarias, en los términos señalados.

EFECTOS DE LA NULIDAD DEL CONTRATO DE COMPRAVENTA OBTENIDA A TRAVÉS DE UN MEDIO ADECUADO DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS (MASC) DE NATURALEZA EXTRAJUDICIAL, FORMALIZADO EN ESCRITURA PÚBLICA

(Consulta DGT V1022-26 de 06/05/2026)

En estos supuestos resulta de aplicación apartado 5 del artículo 57 del TRLITPAJD conforme al cual "no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación" cuando la ineficacia del negocio jurídico se derive del mutuo acuerdo de los contratantes.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su Sentencia 937/2024, de 29 de mayo, que recoge en su fundamento de derecho tercero el criterio de la sala en los siguientes términos:

«En la presente ocasión, (…), se ha resuelto el contrato por mutuo acuerdo, puesto que la figura del mutuo disenso, en suma, constituye una manifestación de voluntad concurrente y concorde. Se parte, como queda dicho en la sentencia que ambas partes quieren la resolución del contrato, discrepan exclusivamente sobre las consecuencias indemnizatorias que dicha resolución lleva aparejada. Siendo así, este supuesto no tiene cabida en el apartado 1 del artículo 57 del TRLITPAJD, sino en el apartado 5 del mismo precepto, que excluye la devolución cuando el contrato, como es el caso, queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes, mutuo acuerdo que concurre incluso en los casos en los que, como sucede en el caso enjuiciado, se haya entablado un proceso judicial para zanjar las consecuencias económicas de dicha resolución. Las partes, por mutuo disenso, aceptaron resolver el contrato, y desde esta óptica de mutua aceptación de la extinción de sus obligaciones, discrepan a la hora de afrontar las consecuencias de los mutuos incumplimientos. (…) Señala la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 13 de enero de 2021, rec. 3132/2017 que: "En el mutuo disenso se persigue dejar sin efecto el contrato, pero el mutuo disenso no implica una atribución de culpa o dolo a una de las partes, sino la voluntad concurrente de ambas de no cumplir lo pactado, dejándolo sin efecto. Para que exista mutuo disenso debe existir una voluntad común, que cumpla con los requisitos del consentimiento para la formación del contrato: consentimiento sobre el objeto y la causa (sentencia 169/2016, de 17 de marzo), se trata de un nuevo negocio jurídico dirigido a dejar sin efecto una relación obligacional preexistente (sentencia 39/2015, de 16 de febrero); "el mutuo disenso, como negocio jurídico, requiere de su propia y autónoma existencia, con sus presupuestos de validez y eficacia, de forma que precisa su plasmación expresa o su constatación inequívoca a través de la doctrina de los actos propios llevado a cabo por las partes" (sentencia 639/2012, de 7 de noviembre)".

[…] Se considera la existencia de mutuo acuerdo y, por tanto, resulta aplicable el artículo 57.5 TRLITPAJD, en las situaciones en las que se ha declarado judicialmente la resolución de un contrato, en cuanto ambas partes solicitaban su resolución, pero reprochándose mutuamente el incumplimiento de sus respectivas obligaciones, discrepando en las consecuencias derivadas de la resolución contractual».

Por lo tanto, existe mutuo acuerdo cuando ambas partes consienten en dejar sin efecto el contrato, con independencia del cauce formal utilizado, precisando que lo relevante es la concurrencia de la voluntad de las partes de extinguir la relación contractual.

Asimismo, de acuerdo con la referida sentencia, el hecho de que el citado artículo 57.5 del TRLITPAJD mencione expresamente el allanamiento y la avenencia en acto de conciliación no implica que estos constituyan los únicos supuestos en los que, mediando intervención judicial o extrajudicial, deba apreciarse la existencia de mutuo acuerdo a efectos de excluir la devolución del impuesto. Tales referencias tienen carácter ejemplificativo, de modo que la exclusión de la devolución se extiende a cualquier supuesto en el que la resolución contractual responda a una causa voluntaria imputable a las partes, aun cuando se formalice en el seno de un procedimiento.

En el presente caso, la resolución del contrato de compraventa derivaría de un acuerdo extrajudicial, por lo que se considera que tiene lugar una conclusión de mutuo acuerdo, esto es, de una decisión voluntaria y concorde de las partes. En consecuencia, no procedería la devolución del impuesto inicialmente satisfecho, debiendo calificarse dicha resolución como un nuevo hecho imponible sujeto a tributación.

Por todo lo expuesto, cabe afirmar que la resolución por acuerdo extrajudicial de las partes no dará lugar a la devolución del impuesto. Así como, el documento notarial que recoge el mutuo acuerdo de las partes se considerará como un nuevo acto sujeto a tributación que tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y no por la cuota variable del documento notarial.

TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES DE UNA SOCIEDAD CUYAS PARTICIPACIONES TIENEN LOS DERECHOS MINEROS INHERENTES A LA EXPLOTACIÓN Y EXTRACCIÓN MINERA

(Consulta DGT V1097-26 de 19/05/2026)

Una concesión administrativa minera se ajusta plenamente al supuesto de bienes inmuebles recogido en el número 10 del artículo 334 del Código Civil, denominados por la doctrina bienes inmuebles por analogía, que incluye a las concesiones administrativas de obras públicas y a los derechos reales sobre bienes inmuebles (las concesiones administrativas, según la doctrina científica más autorizada, por ejemplo, Castán, son derechos reales administrativos, y en este caso, la concesión administrativa, esto es, la explotación, recae en una mina, que es un bien inmueble). Por tanto, dicha concesión administrativa debe ser calificada como bien inmueble, tanto a efectos civiles como a efectos del ITPAJD, habida cuenta la remisión que el artículo 3 del TRLITPAJD efectúa al Código Civil, calificación que, lógicamente, resultará aplicable a efectos de lo dispuesto en el artículo 338 de la LMVSI que regula un hecho imponible sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD o al Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante IVA.

Conforme al artículo 338 de la LMVSI, las transmisiones de valores tendrán el siguiente tratamiento en el IVA y en el ITPAJD:

Regla general: Como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITPAJD, según la operación esté sujeta a uno u otro impuesto (apartado 1 del artículo 338 LMVSI).

Regla especial: Sin embargo, si mediante la transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, el pago del IVA o del ITPAJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos (párrafo primero del artículo 338.2 del LMVSI).

La aplicación de esta regla especial requiere la concurrencia de tres requisitos básicos:

Que se trate de una transmisión de valores realizada en el mercado secundario, lo cual excluye la adquisición de valores de nueva emisión, que se produciría en los mercados primarios.

Que los valores transmitidos no estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, lo cual excluye a las transmisiones de valores admitidos a negociación en dicho mercado (sin requisito temporal previo de admisión).

La intención o pretensión de elusión del pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores («animus defraudandi»), lo que constituye una cuestión de hecho que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable.

No obstante, lo anterior, el precepto regula tres supuestos en los que se produce la inversión de la carga de la prueba (párrafos segundos a quinto del apartado 2 del artículo 338 LMVSI). En estos tres casos, la Administración gestora sólo tendrá que comprobar la existencia de los requisitos objetivos que conforman el presupuesto de hecho en concreto, cuya concurrencia supondrá la presunción del requisito subjetivo de la pretensión de elusión y, en consecuencia, la sujeción al gravamen correspondiente sin exención. Ahora bien, a fin de evitar la indefensión del contribuyente, esta presunción admite la prueba en contrario (presunción "iuris tantum"), de forma que el sujeto pasivo tendrá la oportunidad de probar la inexistencia de la pretensión de elusión, si bien, al tratarse de una cuestión de hecho, no puede ser resuelta a priori, sino que habrá de ser planteada en el procedimiento de gestión correspondiente y enervada por el interesado ante la Administración tributaria gestora competente.

Como conclusión de lo expuesto, cabe indicar, en síntesis, que si la transmisión de valores a calificar no se realiza con el ánimo de eludir el pago del IVA o del ITPAJD al que estaría sujeta la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representen dichos valores (cuya prueba corresponde a la Administración tributaria), y no se incurre en los supuestos de presunción del ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente (cuya prueba en contrario corresponde al contribuyente), no resultará aplicable la excepción a la exención del impuesto a la que esté sujeta la transmisión de valores y, en consecuencia, no se tributará por aquel.

En el caso planteado, se podría dar la excepción a la exención, ya que la entidad consultante va a adquirir participaciones del mercado secundario de una entidad en cuyo activo hay bienes inmuebles, ahora bien, si estos "derechos mineros" se encontraran afectos a la actividad de la entidad de la que se transmiten las participaciones no se darían las condiciones para aplicar la excepción a la exención.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho que, como se mencionó previamente, podría ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes.

TRANSMISIÓN POR UN PARTICULAR DE UN TERRENO A UNA SOCIEDAD MERCANTIL DE CAPITAL MIXTO, PARTICIPADA POR UN AYUNTAMIENTO Y POR UNA SOCIEDAD PRIVADA

(Consulta DGT V1104-26 de 18/05/2026)

La cuestión planteada se reduce, por tanto, a determinar si, a los exclusivos efectos de la aplicación de la exención subjetiva del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la consultante, sociedad mercantil participada por un Ayuntamiento y una empresa privada tiene el carácter de Administración institucional. A este respecto, es preciso tener en cuenta que las normas sobre exenciones no pueden interpretarse de modo extensivo, por lo que, como ha declarado el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 11 de septiembre de 1997, "cuando el citado artículo 45 habla de Administraciones Públicas hay que atenerse a su concepto, sin que quepa extender la exención a lo que genéricamente se denomina "sector público", donde, ciertamente, caben otros entes muy diversos".

Sobre la determinación del concepto de Administración institucional, la Dirección General en contestación a consulta de 1 de marzo de 1994, estableció que "(...) de conformidad con la doctrina tradicional en la materia debatida, toda Administración Pública se caracteriza, desde el punto de vista orgánico porque su forma de personificación es "pública" y desde el punto de vista funcional, porque su actividad es "administración o gobierno", regido por el Derecho público y dotada, por tanto, de las prerrogativas que este otorga (...)". Este criterio se ha reflejado en otras contestaciones de esta Dirección General de Tributos, como la de 29 de marzo de 2001, y es también el que ha mantenido reiteradamente el Tribunal Económico Administrativo Central en diversas resoluciones, entre las que se pueden citar las de 12 de diciembre de 1990, 21 de octubre de 1992, 24 de junio de 1993, 13 de febrero de 1997 y 11 de septiembre de 1997. Parece, pues, que la distinción entre Organismos exentos y no exentos derivaría de su sujeción o no al Derecho administrativo.

Pues bien, en el caso de la entidad consultante, sociedad mercantil, su personalidad es privada y su actividad es, por definición, comercial o mercantil, regida por el Derecho privado y concurrente en plano de igualdad con los demás entes privados, por lo que no puede calificarse de Administración pública. Por consiguiente, no siendo una Administración Pública, no puede gozar de la exención pretendida.

ADQUISICIÓN DE UN VEHÍCULO EN TERRITORIO ESPAÑOL POR PERSONA NO RESIDENTE EN ESPAÑA PARA EXPORTARLO A ALEMANIA

(Consulta DGT V1148-26 de 20/05/2026)

La persona que adquiere un vehículo en España deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otra parte, al ser no residente y adquirir un vehículo usado en España a un particular, el rendimiento del impuesto no estará cedido a las Comunidades Autónomas, al no existir punto de conexión conforme a lo previsto en el artículo 33 de 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. En consecuencia, 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 (Paseo Castellana 147 bajo, 28046, Madrid).

PARTICIÓN DE VARIAS HERENCIAS DE MANERA SIMULTÁNEA

(Consulta DGT V1149-26 de 20/05/2026)

Si al realizarse la partición y adjudicación de la herencia se produjeran excesos de adjudicación evitables a favor de alguno de los herederos, se producirá un hecho imponible sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tal y como establece el artículo 27 de la Ley 29/1987 y serán sujetos pasivos del impuesto las personas que obtengan dichos excesos de adjudicación.

La Dirección General de los Tributos ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la interpretación que debe darse a los preceptos transcritos y, especialmente, al alcance del supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD en relación con lo dispuesto en el artículo 1062 del Código Civil. Así, en concreto, en contestación a la consulta vinculante de fecha 3 de septiembre de 2006 (V1773-06) se decía que "El exceso de adjudicación que se produzca en la partición y adjudicación de bienes de una herencia no está sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP si tiene su fundamento en la imposibilidad de formar lotes proporcionales a los respectivos títulos hereditarios, por la existencia de bienes no divisibles y, además, el adjudicatario compensa con dinero el exceso producido. Ahora bien, la excepción por indivisibilidad no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerado, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, lotes proporcionales". Y en la contestación a consulta vinculante de fecha 19 de enero de 2006 (V0105-06) se indicaba que "si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar dos lotes equivalentes, por la existencia de un bien, mueble o inmueble, no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP.

Ahora bien, la excepción por indivisibilidad debe entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que, para poder aplicar lo dispuesto en el artículo transcrito, es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, dos lotes equivalentes. En caso contrario, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas".

Vista la normativa expuesta, cada una de las masas hereditarias deberá adjudicarse de manera equivalente a cada hermano. Atendiendo al supuesto concreto mostrado en la consulta: 20 por ciento de esta para cada uno, sin que pueda realizarse la adjudicación de las tres masas hereditarias como si se tratase de una única herencia.

En el caso planteado, se observa que, en la adjudicación de cada una de las herencias, se van a dar excesos de adjudicación que son evitables desde el momento que varios inmuebles se quedan en proindiviso entre los hermanos, por lo que se podrían hacer otros lotes que evitaran dichos excesos. Por lo tanto, cada hermano deberá tributar como transmisión patrimonial onerosa por los excesos que reciba respecto de la parte que le correspondía en cada herencia, el 20 por ciento, al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

ADJUDICACIÓN EN SUBASTA AL COPROPIETARIO DEL INMUEBLE

(Consulta DGT V1151-26 de 20/05/2026)

Teniendo en cuenta que el inmueble no se ha adjudicado a uno de los copropietarios por acuerdo de los mismos, sino que el consultante ha obtenido por adquisición en subasta pública el tanto por cien del inmueble perteneciente al otro comunero, no se trata de la disolución de una comunidad de bienes y, por lo tanto, la operación no estará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, sino que constituye una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en adelante ITPAJD. Se trata de la transmisión onerosa de un bien por acto "inter vivos" en la que el consultante estará adquiriendo la cuota parte del inmueble que pertenece al otro copropietario. De hecho, el propio reglamento del impuesto se refiere expresamente a este negocio jurídico, regulando su base imponible en el artículo 39 transcrito.

Procede igualmente examinar el contenido del artículo 39 del RITPAJD, para determinar si mantiene o no su vigencia y cuál es su alcance actual.

Lo primero que cabe resaltar es que el artículo 39 del RITPAJD establece una regla aplicable a la transmisión de todo tipo de bienes realizada mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, determinando que, en tal caso, servirá de base el valor de adquisición. En este sentido, no parece que la regla de este precepto contradiga la regla general establecida en el artículo 10.1 del TRLITPAJD, que dispone que la base imponible será el valor de mercado del bien, entendiendo por

tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas, pues el valor de adquisición de un bien realizado mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, celebrada conforme a derecho, cabe ser considerado como el precio fijado entre partes independientes.

Conforme a lo expuesto, no cabe considerar que el artículo 39 del RITPAJD haya perdido su vigencia por la nueva redacción del artículo 10 del TRLITPAJD introducido por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Ahora bien, siendo esto así, sí es cierto que se ha reducido su ámbito de aplicación. Y ello, porque el actual artículo 10 del TRLITPAJD ha establecido, además de una regla general, aplicable a la generalidad de los bienes transmitidos, una regla especial aplicable a los bienes inmuebles:

En este caso, su valor, base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto. Esta regla especial solo cede en el caso de que el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos sean superiores a su valor de referencia, en cuyo caso la base imponible será la mayor de estas magnitudes, o en el caso de que no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, en cuyo caso se acude a la regla general, y la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado. En este último caso sí será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del RITPAJD.

A este respecto, cabe señalar que no resulta aplicable en este caso el principio general del derecho de que "lex posterior generalis non derogat (legi) priori speciali" (ley posterior general no deroga ley anterior especial) para concluir que siempre seguirá resultando aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa la regla especial contenida en el artículo 39 del RITPAJD y no la, también, regla especial recogida en el artículo 10.2 del TRLITPAJD, ya que dicho principio requiere confrontar dos normas jurídicas del mismo rango, lo que no sucede en este caso, pues el artículo 39 es una norma reglamentaria, aprobada por decreto, mientras que la nueva redacción del artículo 10 ha sido aprobada por ley. En este caso, el principio que resulta aplicable es el principio de jerarquía normativa, conforme al cual la norma superior prevalece sobre la inferior. En cualquier caso, tampoco sería aplicable aquel principio, porque la regla del artículo 10.2 también es una regla especial, es decir, es una regla especial para inmuebles frente a la regla general del artículo 10.1 para todo tipo de bienes.

Conforme a lo expuesto, en las transmisiones de bienes inmuebles realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base imponible será el valor de referencia del inmueble en la fecha de devengo del impuesto, salvo que el valor de adquisición del bien inmueble, el valor declarado por los interesados, o ambos sean superiores a su valor de referencia, en cuyo caso se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes. Ahora bien, si no existe valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, en la determinación de la base imponible sí será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del RITPAJD, conforme al cual el valor de adquisición del inmueble tendrá la consideración de valor de mercado.

DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES CON ADJUDICACIÓN DE DOS INMUEBLES A UNO DE LOS CÓNYUGES QUE COMPENSA CON OTRO INMUEBLE DE SU PROPIEDAD

(Consulta DGT V1157-26 de 20/05/2026)

Si la disolución de la sociedad de gananciales se realiza en escritura pública, deberá tributar por la modalidad de actos jurídicos documentados, tal y como establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD, aunque resultará exenta en función del artículo 45.I.B).3 del TRLITPAJD, pero, además, puede interpretarse que existe un claro exceso de adjudicación evitable pues se podría haber adjudicado un inmueble a cada cónyuge; en ambos casos el obligado tributario no será la consultante, sino que será su exmarido; cabe destacar que la exención expuesta sólo resulta aplicable a las adjudicaciones de bienes y derechos referentes a la disolución de la sociedad de gananciales, pero no se extiende a los excesos de adjudicación sujetos al impuesto, que deberán tributar sin exención ni beneficio fiscal alguno por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Por otra parte, la consultante estará permutando su parte en la sociedad de gananciales por un inmueble privativo de su exmarido, por lo que deberá tributar como transmisión patrimonial onerosa al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

EXTINCIÓN DEL PROINDIVISO EN EL CASO DE DOMINIO DESMEMBRADO EN USUFRUCTO Y NUDA PROPIEDAD

(Consulta DGT V1265-26 de 25/05/2026)

Del escrito de consulta se desprende que la propiedad de los inmuebles está distribuida de la siguiente manera: un 50 por ciento de cada inmueble pertenece a la madre en pleno dominio, el otro 50 por cien de cada inmueble no tendrá dueños del pleno dominio, sino que éste estará desmembrado en nuda propiedad y usufructo, la madre posee el usufructo y cada uno de los hijos un 10 por ciento de la nuda propiedad.

De acuerdo con lo anterior, no cabe sostener que exista una única cosa sobre la que recaerá un único derecho, sino que, por el contrario, sobre cada inmueble confluirán dos tipos de derechos: La nuda propiedad, en la que cada hermano poseerá un 10 por ciento y la madre el otro 50 por ciento y el usufructo del que la madre tendrá el 100 por ciento. Por tanto, sobre cada inmueble solo existe una comunidad de bienes sobre la nuda propiedad.

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 confluyan 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, la Dirección General de los Tributos 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 proindiviso a varias personas, lo cual, en el caso planteado, solo ocurre en el derecho de nuda propiedad, ya que el usufructo pertenece de forma exclusiva a la madre.

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.".

(…)

La disolución de cada comunidad de bienes sobre la nuda propiedad tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados. Será sujeto pasivo el consultante que adquiere la nuda propiedad, por la parte que adquiere, y que deja de ser de los otros comuneros y la base imponible deberá determinarse conforme establece el artículo 10 del TRLITPAJD.

FINCA QUE SE ENCUENTRA DIVIDIDA HORIZONTALMENTE EN DOS INMUEBLES, UNO DE ELLOS CON VARIOS EN PROINDIVISO. ES OBJETO DE SEGREGACIÓN LA PARCELA, DESAPARECIENDO LA DIVISIÓN HORIZONTAL ANTERIOR, ADJUDICÁNDOSE CADA VIVIENDA, COMO FINCA INDEPENDIENTE, A LOS PROPIETARIOS

(Consulta DGT V5086-26 de 26/06/2026)

A este respecto, cabe señalar que no resulta aplicable la sentencia del Tribunal Supremo 1286-2023, de 18 de octubre de 2023, al faltar la identidad de razón entre el supuesto analizado en dicha sentencia y el objeto de la presente consulta. En efecto, en dicha sentencia, se trata de un proindiviso preexistente, el cual requiere de una división horizontal de la finca matriz a fin de poder adjudicar las resultantes a los respectivos comuneros. Sin embargo, en este caso no hay ningún proindiviso preexistente que exija necesariamente la división horizontal para poder adjudicar las fincas resultantes a los comuneros. De hecho, ya existe una división horizontal de la que surgieron dos inmuebles en la que solo hay proindiviso en uno de ellos, y lo que quieren realizar, antes de proceder a la segregación, es la extinción de la anterior división horizontal y a continuación una segregación en dos fincas diferentes, adjudicando una de las fincas a un tío y la otra finca el 50 por ciento al otro tío, un 25 por ciento a la consultante y el otro 25 por ciento a su hermana. Por tanto, la opción elegida no es más que una de las alternativas posibles, lo que impide considerar la operación idéntica a la que fue objeto de la sentencia reseñada.

De hecho, en la sentencia reseñada, conocida por la consultante, ya que se refiere a ella en el escrito de consulta, el propio Tribunal Supremo se refiere a un supuesto similar al de esta consulta, determinando que han de tributar todas las convenciones, ya que no eran necesarias para conseguir la finalidad perseguida. En concreto, determina lo siguiente en el fundamento de derecho cuarto de dicha sentencia (párrafos decimotercero a decimoquinto):

"Por tanto, la división en Propiedad Horizontal constituye un antecedente necesario para poner fin a la situación de indivisión siendo, por tanto, relevantes tanto la finalidad perseguida como la relación estructural entre ambas operaciones hasta el punto de que la primera es presupuesto de la extinción de la copropiedad y consiguiente adjudicación individualizada de los inmuebles.

Precisamente, la no concurrencia de tales circunstancias justificó que, en nuestra sentencia 516/2020 de 19 de mayo, rec. 4432/2017, ECLI:ES:TS:2020:1100, llegáramos a una conclusión diferente. En efecto, en aquel caso analizamos, a los efectos de su sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de AJD, una serie de operaciones urbanísticas que contextualizaban unas transferencias de unidades de actuación, apreciando que las mismas no resultaban necesarias para proceder a una agregación de fincas y su posterior segregación al existir en el caso particular varias posibilidades para la cesión de aquellas, de manera que no se trataba de unas operaciones obligatorias para la reordenación del área.

En definitiva, en aquel caso estábamos ante "operaciones jurídicas, que podrían haber sido diversas, pero de las cuales las partes optaron por varias de ellas porque su resultado les pareció más satisfactorio que realizar una cesión de UAs manteniendo el pro indiviso inicial, o respectando las fincas en su estado originario" lo que nos permitió concluir que tales actos "no eran necesarios para la transferencia urbanística, aunque encaminados a dicha operación, y porque su contenido excede de la mera transferencia de Uas entre las fincas, permaneciendo además una de las fincas en indiviso".

Por lo tanto, no será de aplicación dicha sentencia, debiendo tributar cada convención de forma independiente. No obstante, por lo que se refiere a la extinción de la división horizontal no tributará, ya que no quedará sujeta a la cuota variable de documento notarial en la modalidad de AJD, al no tener este acto un contenido valuable, como se ha dicho en anteriores resoluciones de la Dirección General de Tributos, entre ellas la resolución a la consulta vinculante V0363-20 de 17 de febrero. Ahora bien, la posterior segregación tributará de forma independiente por la modalidad de actos jurídicos documentados, tal y como establece el artículo 70 del RITPAJD. Con la segregación se produce una alteración física de las fincas, pero tras la misma, los comuneros siguen siendo copropietarios de las dos fincas. Una vez producida la segregación de la finca matriz, tanto la finca matriz como el terreno segregado sigue perteneciendo en comunidad entre los tíos, la consultante y su hermana. Respecto del inmueble que se adjudica la consultante al 25 por ciento, no se produce una disolución de la comunidad, ya que el inmueble va a quedar en copropiedad entre la consultante, su hermana y su tío. En realidad, lo que se está produciendo, en su caso, es la adquisición por parte de la consultante de una cuota parte a su otro tío que tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

DONACIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES, EJERCIENDO LAS FUNCIONES DE DIRECCIÓN LA TÍA DE LOS DONATARIOS

(Consulta DGT V1071-26 de 14/05/2026)

Sin entrar a valorar el resto de los apartados del artículo 20.6) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el presente caso, el apartado c) no se cumpliría porque al ser la persona que ejerce las funciones de dirección de las entidades tía de los donatarios, colateral de tercer grado de estos, no entrarían a formar parte de su grupo de parentesco, ya que la letra b) del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio establece como grupo familiar hasta colateral de segundo grado.

Por tanto, los donatarios no gozarán de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que no podrán aplicarse la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

DONACIÓN MORTIS CAUSA DE LAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 432-1 DE LA LEY 10/2008, DE 10 DE JULIO, DEL LIBRO CUARTO DEL CÓDIGO CIVIL DE CATALUÑA, DE ACCIONES CON TRANSMISIÓN INMEDIATA DE LA PROPIEDAD

(Consulta DGT V1308-26 de 28/05/2026)

La donación «mortis causa» con transmisión inmediata de la propiedad es un título sucesorio que, como tal, tributa como transmisión «mortis causa»; el devengo se produce en el momento de la firma del contrato y se aplicará la tarifa y reducciones de las transmisiones «mortis causa», salvo la reducción que establece el artículo 20.2 c) de la LISD, ya que es condición indispensable para su aplicación que la causante sea una persona fallecida, cosa que no ocurre en presente caso.

Al tratarse de una adquisición "mortis causa", el punto de conexión será la Comunidad Autónoma donde resida la causante, en este caso de la información facilitada, parece que sería la Comunidad de Madrid.

DONACIÓN DE UN INMUEBLE EN LONDRES PROCEDENTE DE UN TRUST EN FAVOR DE UN RESIDENTE EN ESPAÑA

(Consulta DGT V1067-26 de 07/05/2026)

A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español, a falta del reconocimiento de la figura del "trust", en principio, se tiene por no constituido, por lo que no surten efectos las relaciones jurídicas reguladas por el mismo. Por tanto, las aportaciones de bienes al "trust" constituido por el padre de la consultante no tienen, en principio, efectos. En consecuencia, las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituyó el "trust", o de los rendimientos producidos por tales bienes y derechos, ordenados por el gestor del "trust" (trustee) a favor de los beneficiarios, a efectos del ordenamiento jurídico tributario español, se consideran transmisiones directas del grantor al beneficiario.

De acuerdo con la conclusión anterior, en caso de que con posterioridad a la aportación de bienes al "trust", se formalice la donación de todo o parte de los bienes o derechos aportados o de los rendimientos producidos por tales bienes o derechos en un documento al efecto en el que los beneficiarios acepten la donación, se entenderá producida una transmisión inter vivos directamente del "grantor o settlor" a aquellos beneficiarios que hayan aceptado la donación, pues tal transmisión no se entendió producida con la aportación de los bienes al "trust".

Por lo tanto, en el caso planteado, la donación de un inmueble a la consultante como beneficiaria de un "trust" constituido por su padre se entenderá realizada directamente del padre de la consultante a esta, conformando el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la LISD, ya que constituye una adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, siendo sujeto pasivo del impuesto la consultante, que tributará por obligación personal al ser residente fiscal en España.

Al consistir la operación en una donación de un inmueble radicado en Londres a favor de un residente fiscal en España, no existe punto de conexión con ninguna Comunidad Autónoma, tal y como establece el artículo 32 LISD, por lo que el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Ahora bien, de acuerdo con la Disposición Adicional 2ª LISD, al consistir la operación en una donación de un inmueble radicado en Londres a favor de un residente fiscal en España, la consultante tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que resida.

Donaciones recibidas que posteriormente son aportadas a una orden religiosa (Consulta DGT V1069-26 de 14/05/2026)

Las cantidades que reciba la consultante sin contraprestación, en principio, estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de «adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos», siendo sujeto pasivo del impuesto la consultante por ser la persona favorecida por la donación o por el negocio jurídico a título gratuito e inter vivos realizado, tal y como establecen los artículo 3.1.b) y 5.b) de la LISD, salvo que la consultante pueda demostrar que actúa como intermediaria de la orden religiosa, en cuyo caso no sería la destinataria del dinero, sino una mera intermediaria. Será una cuestión de prueba ante la oficina gestora competente que calificará la operación.

DONACIÓN DE DINERO POR UN RESIDENTE EN ARGENTINA EN FAVOR DE SU HIJO RESIDENTE EN ESPAÑA

(Consulta DGT V1102-26 de 19/05/2026)

La consultante, al tener obligación personal, deberá presentar autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el dinero que reciba como donación y lo deberá presentar en la Comunidad Autónoma donde reside, la Comunidad de Madrid, debiendo aplicarse las reducciones, escalas, deducciones y bonificaciones que tenga establecida dicha comunidad.

Para evitar la doble imposición internacional, si es que la donación resulta también sujeta en Argentina, la consultante podrá deducir en España la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo de lo satisfecho en Argentina por el Impuesto de Donaciones de ese país o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del ISD español al dinero que reciba.

TRIBUTACIÓN DE LA PRESTACIÓN POR FALLECIMIENTO DE UN CONTRATO DE SEGURO "UNIT LINKED" A ÚLTIMO FALLECIMIENTO

(Consulta DGT 5001-26 de 26/06/2026)

Se consulta sobre la tributación de la prestación por fallecimiento de un contrato de seguro "Unit Linked" a último fallecimiento siendo tomadores y asegurados los cónyuges, y beneficiarios los hijos, en el caso de fallecimiento de uno de los tomadores, teniendo en cuenta que no se percibirá cantidad alguna hasta el fallecimiento del último tomador y asegurado.

La percepción de cantidades por los beneficiarios de un seguro de vida mixto modalidad "Unit Linked" a último fallecimiento es una operación sujeta al ISD, en la medida que constituye un incremento patrimonial obtenido a título lucrativo por una persona física en los términos previstos en la LISD y deberá tributar por el hecho imponible previsto por el artículo 3.1.c) de la LISD, por tratarse de la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

Respecto al devengo del impuesto, el fallecimiento del causante determina la obligación de presentar en el plazo de seis meses la declaración por el ISD por todos los bienes que vaya a recibir, pero únicamente nacerá la obligación de pago, respecto de la percepción de las cantidades derivadas del contrato de seguro sobre la vida.

Posteriormente procederá autoliquidación complementaria con ocasión de la desaparición de la limitación para la percepción de estas cantidades por los beneficiarios, en este caso, cuando se produzca el fallecimiento del último tomador de la póliza.

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES DE UNA SOCIEDAD HOLDING: REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL 95 % EN EL ISD

(Consulta DGT V1620-26, de 17 de junio de 2026)

La Dirección General de Tributos analiza, en su consulta vinculante V1620-26, la aplicación de la reducción del 95 % prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), a la donación de participaciones de una sociedad holding de padres a hijos. La aplicación de esta reducción exige que las participaciones transmitidas sean susceptibles de acogerse a la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), por lo que la consulta centra especialmente su análisis en el cumplimiento de los requisitos establecidos en dicho precepto.

En el supuesto planteado, un matrimonio ostenta el 100 % de las participaciones de una sociedad holding cuya actividad consiste en la dirección y gestión de las participaciones que mantiene en distintas entidades, todas ellas en porcentajes superiores al 5 %. La holding dispone de medios materiales y personales destinados a la gestión de dichas participaciones y las entidades participadas desarrollan actividades económicas. Los padres pretenden donar a cada uno de sus dos hijos un 24 % de las participaciones de la holding.

La DGT analiza, en primer lugar, el requisito previsto en el artículo 4. Ocho.Dos.a) LIP, relativo a que la entidad no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. A estos efectos, la norma permite excluir del cómputo como valores las participaciones que otorguen, al menos, el 5 % de los derechos de voto cuando se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no tenga, a su vez, como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario

o inmobiliario. La DGT considera que, conforme a los datos aportados, este requisito parece cumplirse en la sociedad holding, si bien advierte de que la suficiencia de los medios materiales y personales constituye una cuestión de hecho cuya valoración corresponde a la Administración tributaria gestora.

En segundo lugar, concurre el requisito establecido en el artículo 4. Ocho.Dos.b) LIP, relativo al porcentaje de participación. La norma exige una participación mínima del 5 % individualmente o del 20 % juntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o determinados colaterales. En el caso analizado, el grupo familiar ostenta el 100 % del capital de la sociedad holding, por lo que este requisito se considera satisfecho.

Por último, el artículo 4. Ocho.Dos.c) LIP exige el ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad y que la remuneración percibida por dichas funciones represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Cuando la participación se ostenta juntamente con miembros del grupo de parentesco, estas funciones y la correspondiente remuneración deben cumplirse al menos en una de las personas integrantes de dicho grupo, sin perjuicio de que todas ellas puedan beneficiarse de la exención. En el supuesto consultado, la DGT considera cumplido este requisito al ejercer la madre las funciones de dirección de la holding y percibir por ellas una remuneración superior al 50 % de sus rendimientos computables.

Respecto del concepto de funciones de dirección, la DGT recuerda que el listado contenido en el artículo 5.1.d) del Real Decreto 1704/1999 tiene carácter meramente ejemplificativo. Por tanto, lo determinante no es la denominación formal del cargo, sino que las funciones efectivamente desarrolladas impliquen tareas de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la organización. La apreciación de estas circunstancias corresponde igualmente a la Administración tributaria gestora por tratarse de una cuestión fáctica.

Partiendo del cumplimiento de los requisitos del artículo 4. Ocho.Dos LIP, la DGT concluye que puede resultar aplicable la reducción del 95 % prevista en el artículo 20.6 LISD, siempre que se cumplan asimismo las condiciones específicas exigidas para las transmisiones inter vivos. En particular, el donante debe tener 65 años o más, o encontrarse en una situación de incapacidad permanente en los términos legalmente previstos, y, si venía ejerciendo funciones de dirección, debe cesar en su ejercicio y en la percepción de las correspondientes remuneraciones desde el momento de la transmisión. Por su parte, el donatario debe mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la escritura pública de donación, salvo fallecimiento, sin realizar actos de disposición u operaciones societarias que puedan determinar una minoración sustancial del valor de lo adquirido.

En el caso concreto, la DGT entiende que estos requisitos también pueden considerarse cumplidos: los donantes efectuarán la transmisión una vez alcanzados los 65 años, el padre se encuentra jubilado y la madre cesará en sus funciones de dirección, mientras que la hija continuará ejerciendo funciones de dirección en la sociedad y tendrá derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. En consecuencia, siempre que se mantenga lo adquirido durante el plazo legal de diez años y concurran las restantes condiciones exigidas por la normativa, los donatarios podrán aplicar la reducción del 95 % prevista en el artículo 20.6 LISD.

REQUISITO DE MANTENIMIENTO EN EL CASO DE APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR DONACIÓN DE PARTICIPACIONES DEL ART. 20.6 LISD.

(Consulta DGT V5011-26 de 04/06/2026)

Se consulta sobre el incumplimiento del requisito de mantenimiento en el caso de aplicación de la reducción por donación de participaciones del art. 20.6 LISD en el caso de transmisión de rama de actividad pasando el activo de la entidad a estar constituido por tesorería, depósitos bancarios, participaciones en instituciones de inversión colectiva y otros activos financieros. Los activos financieros se adquirirán con el importe obtenido en la transmisión de la rama de actividad, esto es, con los fondos derivados de beneficios generados en el ejercicio de una actividad económica.

El primero de los requisitos para que las participaciones en entidades puedan acceder a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio regulada en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP es que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, esto es, que realice una actividad económica.

Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por tanto, no realiza una actividad económica, cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

- Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
- Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Asimismo, a efectos de determinar la parte del activo constituida por valores o por elementos patrimoniales no afectos, el citado artículo establece que no se computarán como valores ni como elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 anteriores.

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de la consulta, una vez efectuada la operación de transmisión de rama de actividad, la entidad cesará en el desarrollo de actividades económicas y su activo pasará a estar compuesto mayoritariamente por tesorería, depósitos bancarios, participaciones en instituciones de inversión colectiva y otros activos financieros. Estos activos financieros serían adquiridos con el importe obtenido de la transmisión de la rama de actividad.

Conforme a lo anterior, a efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos, los activos financieros cuyo precio de adquisición no superen el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que estos procedan de la realización de actividades económicas, no se computarán como valores ni como elementos no afectos al desarrollo de la actividad económica, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 anteriores.

Por su parte, la tesorería, los depósitos bancarios y el resto de los activos de la entidad tendrán la consideración de elementos patrimoniales no afectos, en la medida que, tras la operación de transmisión de rama de actividad, la entidad cesará en el ejercicio de actividades económicas.

Por todo lo anterior, la entidad dejaría de cumplir el requisito previsto en la letra a) del citado artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, al entenderse que no realiza actividad económica y que, por lo tanto, más de la mitad de su activo estaría constituido por elementos patrimoniales no afectos.

En consecuencia, los consultantes incumplirían dicho requisito, perdiendo el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las referidas participaciones.

Esta circunstancia, determinaría, asimismo, el incumplimiento del requisito de mantenimiento exigido en la letra d) del artículo 20.6 de la LISD para la aplicación de la reducción por donación de participaciones sociales. Ello conllevaría la obligación de ingresar la cuota del impuesto dejada de ingresar como consecuencia de la reducción aplicada, junto con los correspondientes intereses de demora.

ADQUISICIÓN HEREDITARIA DE PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD SOCIETARIA ESPAÑOLA, CUYOS ACTIVOS Y PASIVOS SE LOCALIZAN EN MÉXICO, POR UN NO RESIDENTE EN ESPAÑA

(Consulta DGT V5018-26 de 08/06/2026)

Tomando en consideración la información facilitada en el escrito de la consulta, la mencionada sociedad es una entidad española sujeta a la Ley de Sociedades de Capital e inscrita en el Registro Mercantil español, manteniendo su personalidad jurídica y su estatuto societario conforme al ordenamiento jurídico español.

En este sentido, las participaciones sociales no constituyen meros derechos económicos abstractos desvinculados de un determinado ordenamiento jurídico, sino una posición jurídica integrada por un conjunto de derechos políticos y económicos cuyo reconocimiento, contenido y ejercicio vienen determinados por la legislación societaria española. Así, los derechos inherentes a la condición de socio (entre otros, el derecho de voto, asistencia e impugnación de acuerdos sociales, el derecho de información o el derecho a participar en el reparto de dividendos y en el patrimonio resultante de la liquidación) únicamente pueden ejercitarse frente a una sociedad sometida al Derecho español y conforme a los procedimientos y garantías previstos en la Ley de Sociedades de Capital.

Asimismo, la titularidad y la transmisión de las participaciones sociales se articula mediante los mecanismos previstos en la normativa mercantil española, a través de los correspondientes libros y registros societarios exigidos por dicha legislación, quedando igualmente sometidas a la publicidad y control derivados de la inscripción de la entidad en el Registro Mercantil español.

Por consiguiente, aun cuando la entidad pudiera ser considerada no residente fiscal en España a efectos de un Convenio para evitar la doble imposición, ello no altera ni su nacionalidad societaria ni el régimen jurídico aplicable a las participaciones sociales, que continúan sujetas al ordenamiento jurídico español. En consecuencia, puede concluirse que los derechos inherentes a dichas participaciones pueden ejercitarse y cumplirse en territorio español.

Por tanto, el consultante quedaría sujeto al IP por obligación real respecto de dichas participaciones, en la medida que formen parte de su patrimonio, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5.Uno.b) de la LIP.

En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD), de acuerdo con los artículos 3.1.a) y 7

LISD; así como, con la información facilitada en el escrito de la consulta, el consultante, al no ser residente en territorio español, estará sujeto al ISD por obligación real por la parte de los bienes o derechos adquiridos que estén situados, puedan ejercitarse o deban cumplirse en territorio español.

A estos efectos, y en línea con lo señalado en el análisis del IP, puede considerarse que las participaciones de una entidad constituida conforme a la legislación española y con domicilio social en España tienen la consideración de bienes o derechos situados, o que pueden ejercitarse o han de cumplirse en territorio español.

En consecuencia, la adquisición "mortis causa" por el consultante de participaciones de la sociedad quedaría sujeta al ISD en España por obligación real.

DONACIÓN DINERARIA DE UN RESIDENTE FISCAL EN ESPAÑA EN FAVOR DE UN RESIDENTE FISCAL EN ALEMANIA

(Consulta DGT V5065-26 de 23/06/2026)

La donación dineraria realizada al donatario, no residente en el territorio español, estará sujeta a tributación en España, siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

Al no ser el donatario 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).

Por último, el consultante, residente fiscal en Alemania, 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.

Requisito de mantenimiento de empresa individual de arrendamiento de inmuebles sobre la que se aplicó la reducción, en los siguientes supuestos:

- Si, tras la transmisión uno de los herederos (el consultante), continua con la propiedad y el arrendamiento de los inmuebles adjudicados, manteniendo empleado, pero no estructura de actividad empresarial, de forma que las rentas percibidas por el arrendamiento pasasen a constituir rendimientos del capital inmobiliario del consultante.

- Si, tras la transmisión, el consultante, no continúa ejerciendo la actividad de arrendamiento de inmuebles, y procede a la venta de los activos para su reinversión en otros activos financieros (acciones, fondos de inversión, etc.), manteniendo, eso sí, el importe total del valor de la adquisición durante el plazo legal. Y ello al amparo de la consulta vinculante V1236-22 de 31 de mayo de 2022, de la Dirección General de Tributos y la sentencia del Tribunal Supremo STS776/2021 de 2 de junio de 2021.

- Si, en un supuesto anterior, se seguiría manteniendo cumplido el requisito de mantenimiento, incluso en el supuesto de no tener empleado dado de alta para la gestión de los activos financieros mobiliarios, por no considerarse necesario.

REQUISITO DE MANTENIMIENTO DE EMPRESA INDIVIDUAL DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

(Consulta DGT V5077-26 de 25/06/2026)

La tía del consultante, fallecida en 2026, era titular de una veintena de inmuebles a través de los cuales ejercía la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, cumpliendo los requisitos establecidos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, los elementos patrimoniales afectos a la referida actividad económica se beneficiaban de la exención prevista por el artículo 4. Ocho.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

La herencia corresponde a tres herederos, entre los que se encuentra el consultante, correspondiendo a cada uno de ellos una tercera parte del caudal hereditario. Los tres herederos comunican que reúnen los requisitos para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se plantea si se entiende cumplido el requisito de mantenimiento previsto por el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los siguientes supuestos:

- Si, tras la transmisión uno de los herederos (el consultante), continua con la propiedad y el arrendamiento de los inmuebles adjudicados, manteniendo empleado, pero no estructura de actividad empresarial, de forma que las rentas percibidas por el arrendamiento pasasen a constituir rendimientos del capital inmobiliario del consultante.

- Si, tras la transmisión, el consultante, no continúa ejerciendo la actividad de arrendamiento de inmuebles, y procede a la venta de los activos para su reinversión en otros activos financieros (acciones, fondos de inversión, etc.), manteniendo, eso sí, el importe total del valor de la adquisición durante el plazo legal. Y ello al amparo de la consulta vinculante V1236-22 de 31 de mayo de 2022, de la Dirección General de Tributos y la sentencia del Tribunal Supremo STS776/2021 de 2 de junio de 2021.
- Si, en un supuesto anterior, se seguiría manteniendo cumplido el requisito de mantenimiento, incluso en el supuesto de no tener empleado dado de alta para la gestión de los activos financieros mobiliarios, por no considerarse necesario.
- Si, tras la transmisión uno de los herederos (el consultante), continua con la propiedad y el arrendamiento de los inmuebles adjudicados, manteniendo empleado, pero no estructura de actividad empresarial, de forma que las rentas percibidas por el arrendamiento pasasen a constituir rendimientos del capital inmobiliario del consultante.
- Si, tras la transmisión, el consultante, no continúa ejerciendo la actividad de arrendamiento de inmuebles, y procede a la venta de los activos para su reinversión en otros activos financieros (acciones, fondos de inversión, etc.), manteniendo, eso sí, el importe total del valor de la adquisición durante el plazo legal. Y ello al amparo de la consulta vinculante V1236-22 de 31 de mayo de 2022, de la Dirección General de Tributos y la sentencia del Tribunal Supremo STS776/2021 de 2 de junio de 2021.
- Si, en un supuesto anterior, se seguiría manteniendo cumplido el requisito de mantenimiento, incluso en el supuesto de no tener empleado dado de alta para la gestión de los activos financieros mobiliarios, por no considerarse necesario.

De acuerdo con la interpretación contenida en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, y con la doctrina establecida por la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 776/2021, de 2 de junio, el requisito de mantenimiento debe entenderse referido al valor de adquisición que dio derecho a la reducción y no necesariamente a la continuidad de la actividad económica desarrollada por el causante.

En el supuesto de que el consultante continúe siendo titular de los inmuebles adquiridos por herencia y mantenga su explotación en régimen de arrendamiento, aun cuando dicha actividad dejara de cumplir los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF y las rentas obtenidas pasaran a calificarse como rendimientos del capital inmobiliario, no cabría entender incumplido por esta sola circunstancia el requisito de mantenimiento previsto en el artículo 20.2.c) de la LISD.

En el supuesto de que el consultante proceda a la transmisión de los inmuebles y a la posterior reinversión del importe obtenido en otros activos financieros, dicha circunstancia no determinará, por sí misma, la pérdida de la reducción practicada, siempre que pueda acreditarse la continuidad y mantenimiento del valor correspondiente a la adquisición hereditaria durante el plazo legalmente exigido.

Finalmente, en el supuesto de que, una vez efectuada la reinversión, el consultante no disponga de empleado contratado para la gestión de los activos financieros adquiridos, dicha circunstancia resultará irrelevante a efectos del cumplimiento del referido requisito de mantenimiento previsto en el artículo 20.2.c) de la LISD, siempre que se mantenga el valor de la adquisición hereditaria durante el plazo legal de permanencia.

DESLINDE IVA-TPO

ARRENDAMIENTO DE TERRENO RÚSTICO PARA APARCAMIENTO DE VEHÍCULOS QUE POSTERIORMENTE SE DESTINA A LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA

(Consulta DGT V1053-26 de 13/05/2026)

Si en el momento de realizarse el contrato de arrendamiento las partes acordaron que el destino de la finca rustica era destinarse al estacionamiento de vehículos, debió considerarse la realización de una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo el arrendador repercutir en factura dicho Impuesto tal y como ha manifestado la dirección general de los tributos en la contestación vinculante de 28 de octubre de 2010, número V2351-10, a tenor de lo señalado en el artículo 20.uno.23º de la Ley del Impuesto.

No obstante, si el terreno arrendado va a ser destinado a la propia explotación agraria de los cultivos de la finca rústica, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.uno.23º de la ley 37/1992 anteriormente señalado, dicho arrendamiento se encontrará sujeto, pero exento del impuesto sobre el Valor Añadido.

DISOLUCIÓN DE CONSTRUCTORA-PROMOTORA Y TRIBUTACIÓN DE LA ADJUDICACIÓN DE INMUEBLES

(Consulta DGT V1121-26 de 19/05/2026)

La entidad consultante es una sociedad mercantil que ha desarrollado como objeto social y actividad económica principal la promoción y construcción inmobiliaria. En el momento de la formulación de la consulta, la sociedad mantiene en su patrimonio determinados bienes inmuebles procedentes del desarrollo de su actividad promotora.

Según se manifiesta explícitamente en el escrito de consulta, los socios se plantean proceder a la disolución y liquidación de la entidad, adjudicándose entre ellos los inmuebles remanentes integrantes del patrimonio social para la cancelación de sus cuotas de liquidación.

La Dirección General de Tributos analiza pormenorizadamente el tratamiento fiscal simulando distintas realidades en relación con los bienes remanentes. Primeramente en relación con el IVA dispone:

En el caso de que se tratara de un solar urbano estaríamos ante la entrega de un terreno edificable realizada por un promotor inmobiliario, por lo que la operación se encuentra sujeta y no exenta del IVA (artículo 20. Uno.20.º de la LIVA). La sociedad deberá repercutir el tipo general del IVA al socio adjudicatario sobre el valor de mercado del solar.

Si fuera una vivienda o plaza de garaje, al tratarse de inmuebles procedentes de la actividad promotora que no han sido objeto de utilización previa ni transmitidos tras su edificación, la adjudicación reviste la condición de primera entrega de edificación, estando sujeta y no exenta del IVA conforme al artículo 20. Uno.22.º de la LIVA.

Por último a efectos de IVA, la entrega de terrenos rústicos o que no tengan la condición de edificables está sujeta pero exenta del IVA en virtud del artículo 20. Uno.20.º de la LIVA. No obstante, al tratarse de un adquirente que actúa en el ámbito societario, la entidad podría valorar la posibilidad de renuncia a la exención si se cumplieran los requisitos legal y reglamentariamente previstos (artículo 20.Dos de la LIVA).

Por su parte, en lo relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD):

Es destacable que conforme al artículo 19.1.1.º del Texto Refundido del ITPAJD (TRLITPAJD), la disolución y liquidación de sociedades constituye el hecho imponible de la modalidad de Operaciones Societarias.

La condición de sujeto pasivo recae sobre los socios adjudicatarios por los bienes y derechos recibidos (artículo 23.b del TRLITPAJD).

Vendrá determinada por el valor real de los bienes y derechos entregados a cada socio, sin deducción de gastos ni deudas (artículo 25.1 del TRLITPAJD).

La cuota tributaria se obtendrá aplicando el tipo de gravamen del 1% sobre la base imponible asignada a cada uno de los socios.

Por regla general y en virtud del principio de no duplicidad de gravámenes dentro del propio impuesto (artículo 1.2 del TRLITPAJD), la adjudicación al socio gravada por Operaciones Societarias no tributa por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO).

A su vez, aquellas entregas de inmuebles (solar, vivienda y garaje) que quedan sujetas y no exentas del IVA no tributan por TPO en virtud del artículo 7.5 del TRLITPAJD. En el caso del terreno rústico exento de IVA, su adjudicación tampoco tributará por TPO al quedar subsumida en el hecho imponible prioritario de Operaciones Societarias por disolución.

CONSTITUCIÓN DE UN USUFRUCTO TEMPORAL SOBRE UNA VIVIENDA POR UN PARTICULAR EN FAVOR DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL QUE LO DESTINARÁ A VIVIENDA TURÍSTICA

(Consulta DGT V1170-26 de 20/05/2026)

Conforme al criterio manifestado con anterioridad por la Dirección General de los Tributos, entre otras, en contestación vinculante de 17 de marzo de 2023, consulta número V0647-23, o de 12 de diciembre de 2024, consulta número V2576-24, la constitución o cesión de un derecho de usufructo sobre un bien inmueble constituye una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, la constitución del usufructo objeto de consulta se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido siempre y cuando el consultante tenga la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto.

Al respecto debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que una persona física presta servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto en

la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado, aunque sea de forma ocasional.

Así se ha manifestado por la Dirección General en, entre otras, la contestación vinculante de 21 de mayo de 2012, número V1102-12, en la que se señaló que "no puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.".

No obstante, dichas personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional.

En el caso objeto de consulta, indica el consultante que no realizaba una actividad empresarial o profesional con anterioridad. No obstante, parece deducirse, y salvo prueba en contrario, que la constitución de un usufructo temporal sobre la vivienda de la que es propietario, en las condiciones señaladas en el escrito de consulta, supone la ordenación de unos medios de producción con la intención de intervenir en el mercado, por lo que el consultante adquiere la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y la constitución del derecho de usufructo temporal estará sujeta a dicho Impuesto.

No obstante lo anterior, 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:

(…)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados juntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

(…)

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.

(…)

h') La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.

(…).".

En el caso objeto de consulta, en la medida en que la vivienda sobre la que se constituye el usufructo va a ser subarrendada por una sociedad mercantil como apartamento turístico, no será de aplicación la exención reconocida en el artículo 20, Uno, número 23º de la Ley 37/1992, y estará sujeto al tipo general del 21 por ciento.

COMPRA DE UNA NAVE INDUSTRIAL QUE ESTUVO ALQUILADA A UNA PERSONA FÍSICA QUE TIENE EL 50 POR CIENTO DE LA PROPIEDAD Y EL 50 POR CIENTO DE USUFRUCTO Y A OTRA PERSONA FÍSICA QUE ES NUDO PROPIETARIO DEL OTRO 50%

(Consulta DGT V5069-26 de 24/06/2026)

Según ha manifestado la Dirección General de los Tributos para un supuesto similar al planteado en la contestación vinculante de 23 de octubre de 2018, número V2764-18, en la transmisión de la nuda propiedad del inmueble objeto de consulta hay que tener en consideración la condición o no de empresarios o profesionales de los transmitentes, de forma que no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la transmisión de aquél en la parte correspondiente al nudo propietario que no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos de dicho Impuesto como sería, según parece inferirse del escrito de consulta, la hija que ostenta exclusivamente la mitad de la nuda propiedad.

En este sentido, dado que la persona física, madre de la otra titular, es nuda propietaria del 50% de la nave industrial y titular del usufructo sobre el otro 50% tiene la consideración de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido puesto que ha ejercido la actividad de arrendamiento del referido inmueble por su condición de usufructuaria, la

transmisión de su parte de la nuda propiedad estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, resultando aplicable, en su caso, la renuncia a la exención conforme a lo establecido en el artículo 20.Dos de la referida Ley.

Por su parte, la transmisión del derecho de usufructo por quien sí es sujeto pasivo del Impuesto determinará la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, al realizarse su hecho imponible en los términos del apartado uno del artículo 4 de la Ley del Impuesto, que establece que: "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.".

No obstante, en este caso nos encontramos ante la transmisión de un derecho real de goce y disfrute y no ante una segunda entrega de una edificación, por lo que a dicha transmisión no le resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992.

En consecuencia, la transmisión del derecho de usufructo del que es titular la usufructuaria que lo ha explotado en arrendamiento estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(…)

En el presente caso, de acuerdo con la propuesta de contestación de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, la transmisión que quede sujeta y no exenta al IVA no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, aunque al realizarse la operación en escritura pública, por tratarse de un inmueble, quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD. Por su parte, la transmisión que no esté sujeta o sujeta, pero exenta del IVA, quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y no a la modalidad de actos jurídicos documentados.

RENUNCIA A EXENCIÓN EN LA ADQUISICIÓN EN SUBASTA DE LA NUDA PROPIEDAD DE UN LOCAL COMERCIAL

(Consulta DGT V1422-26 de 08/06/2026)

En consecuencia, en el caso planteado, de acuerdo con las alternativas contempladas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, cabe concluir lo siguiente:

- Si la operación estuviese no sujeta al IVA o sujeta y exenta de dicho impuesto, tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.
- No obstante, si la operación estuviese sujeta y exenta en IVA y el contribuyente renuncia válidamente a la exención del IVA, no procederá tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.
- En ninguno de los supuestos anteriores procederá la tributación por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al no tratarse de una escritura pública ni de un acta notarial.
- Tampoco procederá la tributación por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentados administrativos, por no concurrir ninguno de los hechos imponibles previstos por el artículo 40 del TRLITPAJD.

TRANSMISIÓN DE VIVIENDAS CONSTRUIDAS A CONSECUENCIA DE OBRAS DE REFORMA DEL LOCAL DESTINADO A ALMACÉN PARA TRANSFORMARLO EN PLAZAS DE GARAJE Y TRASTEROS, ASÍ COMO DE LA ELEVACIÓN Y CONSTRUCCIÓN DE UNA NUEVA PLANTA QUE SE DESTINARÁ A VIVIENDAS, INCLUYENDO EL CAMBIO DE USO DEL INMUEBLE

(Consulta DGT V1460-26 de 10/06/2026)

En este sentido, la Dirección General de Tributos ha desarrollado en numerosas contestaciones vinculantes (9 de septiembre de 2014 y 17 de julio de 2014, números V2326-14 y V1946-14, respectivamente) 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.

Según manifiesta en su escrito, la entidad consultante va a realizar obras de reforma del local que tiene destinado a almacén para transformarlo en plazas de garaje y trasteros, así como la elevación y construcción de una nueva planta que se destinará a viviendas, incluyendo el cambio de uso del inmueble, de manera que tales obras sólo tendrán la consideración de obras de rehabilitación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido si cumplen las condiciones anteriormente expuestas.

Por lo tanto, si la entrega de las viviendas objeto de consulta constituye una primera entrega de edificación en los términos

expuestos en el artículo 20. Uno.22º de la Ley 37/1992 por haberse realizado sobre el mismo obras de rehabilitación, dicha entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La consideración de si una determinada obra puede calificarse o no como de rehabilitación es una cuestión de hecho respecto de la cual la Dirección General de Tributos no puede pronunciarse y que podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

No obstante, si se tratase de una segunda o ulterior entrega de la edificación objeto de consulta en los términos señalados, por no haberse realizado obras de rehabilitación, la misma se encontraría sujeta, pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992 (…)

PERSONA FÍSICA QUE ALQUILA VIVIENDAS A EMPRESAS QUE LAS DESTINAN PARA EL ALOJAMIENTO TEMPORAL DE ALGUNO DE SUS TRABAJADORES DESPLAZADOS A ESA ZONA

(Consulta DGT V1466-26 de 11/06/2026)

En relación con la aplicación de la exención al arrendamiento de vivienda cuando el arrendatario no sea el usuario de dicha vivienda porque permita el uso a otra persona se ha pronunciado reiteradamente la Dirección General de Tributos, por todas, contestación vinculante de fecha 31 de octubre de 2016, consulta V4618-16, y la contestación vinculante de fecha 20 de abril de 2017, consulta V0983-17, en las que se indica que "cuando el arrendatario de una vivienda no tiene la condición de empresario o profesional, pues realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, como señala el artículo 5, apartado uno, letra a) párrafo segundo, de la Ley 37/1992, o actúa, por cualquier otra razón, como consumidor final, ya sea persona física, ya sea una persona jurídica, el arrendamiento de la vivienda estará exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de la vivienda a otras personas.".

Por el contrario, los arrendamientos de viviendas a empresarios o profesionales, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de dicho arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, conforme a la letra f´) del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, o en virtud de otro título. Hay que entender que existe cesión posterior por el arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial y profesional, de forma que el arrendamiento resulta sujeto y no exento, entre otros, en los siguientes supuestos:

- Cesión de la edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o los familiares de éstos.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda por cualquier otro título oneroso.

No obstante lo anterior, este criterio debe matizarse a la vista de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 15 de diciembre de 2016, en las que en sendos Fundamentos de Derecho tercero se señala lo siguiente:

"(…) de acuerdo con la doctrina señalada por este Tribunal, el arrendamiento de una vivienda a una entidad jurídica que no lo destina directa y efectivamente a dicha finalidad, sino que cede su uso a un tercero, está sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la salvedad transcrita en los párrafos anteriores. Esto es, con la dicción del artículo 20. Uno. 23º letra b) de la Ley del IVA, la exención se aplica a los arrendamientos destinados únicamente a vivienda del propio arrendatario, siempre que no se subarriende en todo o en parte.

La cuestión será determinar si dicho subarrendamiento debe producirse en un momento posterior a la celebración del contrato de arrendamiento, o lo que es lo mismo, si dentro del ámbito de la exención pueden incluirse aquellos supuestos en los, siendo el arrendatario una persona jurídica, de manera concreta y específica, en el propio contrato de arrendamiento, figure ya la persona o personas usuarias últimas del inmueble, de manera que se impida el subarrendamiento o cesión posterior a personas ajenas a aquellas designadas en el contrato de arrendamiento; no facultándose al arrendatario ni a subarrendar o ceder la vivienda ni a designar con posterioridad a la firma del contrato a las personas físicas usuarias del inmueble, no teniendo la posibilidad de que la vivienda se destine a su utilización por distintas personas físicas durante la vigencia del contrato de arrendamiento. En definitiva, debe concretarse si las estipulaciones contractuales del arrendamiento evidencian que el contrato se pactó con la única finalidad de que el inmueble fuese objeto de uso por una persona física concreta, sin que por ello y en caso afirmativo, se acuda a una interpretación extensiva de la exención no permitida por el ordenamiento tributario.

La dicción del precepto y finalidad de la exención deben permitir incluir este supuesto en la norma, dado que con ello no se violenta ni su ámbito de aplicación ni la finalidad perseguida por el legislador.

En este sentido se deduce que lo que se pretende con la exención es que la finalidad del contrato de arrendamiento debe ser únicamente servir de vivienda a una concreta persona, es decir, que cuando se acredita que no existe un negocio jurídico posterior al contrato de arrendamiento por el que se cede el uso de la vivienda (porque se concreta la persona física o personas físicas que van a ocupar el inmueble destinado a vivienda), y que por ello no puede destinarse a residencia de otra persona, cualquiera que sea su título o el motivo de la cesión, debe incluirse la operación dentro de la exención que ahora examinamos.

No se incluirá en el ámbito de aplicación de la exención aquel contrato de arrendamiento por el que se faculta al arrendatario a designar a las personas que vayan a ocupar la vivienda. Esta designación posterior de la persona o de las personas (es así cuando puede destinarse a un uso de distintas personas por períodos temporales inferiores al del contrato de arrendamiento de forma sucesiva) que van a ocupar el inmueble no puede sino comportar una cesión o subarriendo que impide que el arrendamiento esté exento de IVA.".

En virtud de lo expuesto, se mantiene la doctrina anterior de esta Dirección General en la medida en que cuando se arriende una vivienda a un empresario o profesional para subarrendarla o ceder el uso a terceras personas, tal arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ahora bien, a la luz de las citadas resoluciones cabe entender que no concurre tal subarrendamiento cuando quede acreditado, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, que no existe intención de explotar el bien arrendado por parte del arrendatario sino destinarlo directamente a un uso efectivo y propio como vivienda por parte de una persona física concreta, la cual debe figurar necesariamente como usuaria en el propio contrato de arrendamiento, y que, por tanto, no puede destinarse a su uso por persona distinta al tener prohibida el arrendatario la facultad de subarrendar o ceder la vivienda a terceros.

En este caso, de concurrir todas las circunstancias expuestas, el arrendamiento de las viviendas por parte del consultante a empresas estará sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con lo previsto en el artículo 20. Uno.23º de la Ley 37/1992.

Por el contrario, si en el contrato de arrendamiento no figura concreta y específicamente la persona o personas físicas usuarias últimas de la vivienda, pudiendo la arrendataria designarlas posteriormente, el referido contrato de arrendamiento estará sujeto y no exento en la medida en que tiene lugar una cesión o subarrendamiento posterior que impide la aplicación de la exención prevista en el artículo 20. Uno.23º de la Ley del Impuesto.

En el caso de no cumplir los requisitos anteriores el arrendamiento estará sujeto y no exento tributando al tipo general del 21 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SOCIEDAD PROMOTORA QUE VA A REALIZAR UNA APORTACIÓN DINERARIA DE TRES INMUEBLES EN UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL DE UNA SOCIEDAD VINCULADA. DICHOS INMUEBLES FUERON ADQUIRIDOS EN 2019 POR LA CONSULTANTE, REFORMADOS, Y DESDE 2021 QUE FINALIZARON LAS OBRAS SE ENCUENTRAN ARRENDADOS

(Consulta DGT V5070-26 de 24/06/2026)

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, la entidad consultante adquirió en 2019 los inmuebles, los reformó y tras finalizar las obras de reforma o, en su caso, de rehabilitación, en 2021 los arrendó a terceros distintos de la sociedad adquirente. En la actualidad pretende transmitir dichos inmuebles como aportación no dineraria a una entidad vinculada. En la medida en que, según se desprende de la información aportada, los inmuebles han estado arrendados por un periodo igual o superior a dos años a personas distintas de la sociedad adquirente beneficiaria de la aportación no dineraria, la transmisión de los inmuebles tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega de edificación que conforme a lo establecido en el artículo 20. Uno.22º de la Ley 37/1992 estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la referida exención en los términos previstos en el artículo 20. Dos de la Ley del Impuesto; precepto que ha sido objeto de desarrollo por el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que establece lo siguiente en relación con la renuncia a la exención:

"La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.

(…).".

Vista la normativa expuesta, en el presente caso, la operación de aumento de capital de la sociedad vinculada derivada de la aportación de inmuebles por la entidad consultante estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siendo el sujeto pasivo la sociedad que efectúa el aumento de capital. No obstante, esta operación quedará exenta en virtud de lo establecido en el artículo 45.I.B)11 del TRLITPAJD.

Puesto que la operación planteada está sujeta, aunque exenta, por la modalidad de operaciones societarias, no lo estará por la de transmisiones patrimoniales onerosas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.2 del TRLITPAJD, que establece expresamente la incompatibilidad entre ambos conceptos. A este respecto, cabe advertir que, si bien el TRLITPAJD establece una absoluta incompatibilidad entre transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias, no especifica qué modalidad prevalece. No obstante, esta aparente laguna ha sido resuelta por la Dirección General de Tributos en numerosas contestaciones a consultas a favor de la modalidad de operaciones societarias, por aplicación del "principio de especialidad", es decir, el principio general del derecho de prevalencia de la Ley especial, operaciones societarias, sobre la Ley general, transmisiones patrimoniales onerosas, ("Ley especial prevalece sobre Ley general"), que tiene su origen en el aforismo del Derecho Romano "Lex posterior generalis non derogat legi priori speciali" (la ley general posterior no deroga la especial anterior).

Finalmente, la sujeción a la modalidad de operaciones societarias del impuesto impedirá la sujeción de la operación a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

TRANSMISIÓN POR PERSONA FÍSICA DE SOLAR URBANIZADO HACE VEINTE AÑOS

(Consulta DGT V1686-26 de 25/06/2026)

En relación con las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos que los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos.

Por tanto, la persona física que con anterioridad al proyecto de actuación urbanística no ostentaba la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido adquiere, en principio, esta consideración desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización al terreno propiedad de la misma, que será en el que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización.

En todo caso, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por consiguiente, si el transmitente ha llevado a cabo la urbanización de su terreno con la intención de vender o ceder por cualquier título a terceros el solar resultante de la actuación urbanística, tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y el solar forma parte de su patrimonio empresarial o profesional, su entrega estará sujeta y no exenta del mencionado tributo.

En caso contrario, si el vendedor no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el sentido anteriormente señalado, la venta del terreno no estaría sujeta a dicho tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

En todo caso, dicha intencionalidad de venta es una cuestión de hecho respecto de la que la Dirección General de Tributos no puede pronunciarse y será la propia interesada quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal intención, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

DESLINDE IVA-ITP: CONCESIÓN DEMANIAL

(Consulta DGT V5075-26 de 25/06/2026)

Se consulta sobre la concesión demanial de uso privativo de espacios de dominio público municipal para el suministro, instalación, conservación, mantenimiento y explotación publicitaria de diferentes elementos de mobiliario urbano asociados a la red de transporte público y otros elementos ubicados en la vía pública, existentes o a instalar por el concesionario, así como de otros espacios ubicados en el dominio público portuario, satisfaciendo por ello un canon periódico al Ayuntamiento.

Según se indica en el escrito de consulta, en el presente caso, el contrato adjudicado al consultante tiene naturaleza de concesión demanial, teniendo por objeto habilitar al concesionario para instalar, conservar y explotar publicitariamente determinados elementos de mobiliario urbano en vías públicas, asumiendo el pago de un canon y actuando a su riesgo y ventura, sin contraprestación económica alguna por parte del ayuntamiento. Por lo tanto, según se indica, la concesión implica, el uso privativo de bienes calificados como dominio público, es decir, bienes de titularidad pública que, aunque afectos al uso público y al servicio público de transporte, son susceptibles de aprovechamiento privativo por el concesionario a través de la explotación publicitaria.

Con carácter previo, debe señalarse, que la tributación de la operación descrita depende de la naturaleza jurídica del título otorgado y de las concretas facultades que se atribuyan al adjudicatario, circunstancias cuya valoración corresponde a los órganos competentes para la aplicación de los tributos en atención a los hechos concurrentes.

En este sentido, el Tribunal Supremo, entre otras, en las sentencias núm.1/2025, de 7 de enero (rec.4830/2023) y núm. 30/2025, de 16 de enero (rec.4820/2023), como motivo del examen de las autorizaciones municipales de instalación y explotación de terrazas para el ejercicio en ellas de actividades de restauración en vía pública, fijó en el fundamento de derecho sexto la siguiente doctrina:

"Consecuencia necesaria de lo precedentemente expuesto, la Sala fija la siguiente doctrina, respondiendo a las cuestiones de interés casacional:

1.- El aprovechamiento especial del dominio público permitido a través de la autorización municipal de instalación y explotación de terrazas para el ejercicio en ellas de actividades de restauración en la vía pública no constituye un hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación de los artículos 7.1.B) y 13.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2.- La equiparación que aparentemente efectúa el artículo 13.2 del Texto refundido entre las concesiones administrativas, por las que se constituye un verdadero derecho real in re aliena, sobre el demanio, y las autorizaciones para el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público, en este caso, terrazas de establecimientos de hostelería en la vía pública, debe ser interpretado en el sentido de que no todo aprovechamiento especial del demanio, por sí solo, origina un desplazamiento patrimonial a favor del autorizado, a efectos de su gravamen por el impuesto que nos ocupa.

3.- En todo caso, la constatación del requisito del desplazamiento patrimonial a efectos del gravamen de una autorización para el aprovechamiento especial del dominio público requiere un examen del contenido y circunstancias presentes en dicha autorización, por ser relevante a efectos fiscales".

De acuerdo con esta doctrina, la primera cuestión que debe analizarse en el supuesto planteado es si el negocio jurídico descrito tiene la consideración de concesión administrativa o de acto o negocio administrativo equiparable a una concesión administrativa a los efectos del artículo 13.2 del TRLITPAJD. Tal calificación exige determinar si, como consecuencia del título otorgado, se produce un desplazamiento patrimonial en favor del adjudicatario, para lo que será necesario realizar un examen concreto del contenido y las circunstancias presentes en el mismo. Ahora bien, la constatación de este último requisito, por tratarse de una cuestión de índole fáctica, escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General, debiendo ser el órgano gestor del impuesto el que, en atención a las circunstancias que concurran en cada negocio jurídico lleve a cabo la apreciación y valoración puntual de la existencia de desplazamiento patrimonial.

En consecuencia, en el presente caso, si tras el examen de las circunstancias concurrentes, el título otorgado pudiera calificarse como concesión administrativa o como acto o contrato equiparado a esta conforme al artículo 13.2 del TRLITPAJD, resultaría procedente analizar su tributación en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Partiendo de dicha hipótesis, la parte de la concesión correspondiente al dominio público municipal, en la medida que no resulta aplicable el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.5 del TRLITPAJD, por tratarse de una operación que no se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, quedaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.1.B) del TRLITPAJD, siendo sujeto pasivo el concesionario o beneficiario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8.h) del TRLITPAJD.

Por el contrario, respecto de la parte de la concesión relativa a la utilización de bienes o instalaciones situados en el dominio público portuario, debe señalarse que el propio artículo 7.1.B) del TRLITPAJD excluye expresamente de tributación las concesiones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos. Además, dicha operación se encuentra sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, según resulta de la propuesta de contestación emitida por la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo. Por lo tanto, no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS 40
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 40
• Disolución de condominio en la que se mantiene la comunidad respecto a uno de los inmuebles. 40
• Adquisición por medio de remate judicial de una vivienda titularidad de no residentes en España 41

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO EN LA QUE SE MANTIENE LA COMUNIDAD RESPECTO A UNO DE LOS INMUEBLES.

(Consulta DGT V1268-26 de 25/05/2026)

Se consulta sobre la extinción del proindiviso de tres inmuebles adquiridos por herencia y con los mismos porcentajes de participación en cada uno de ellos. La persona física 1 recibirá un inmueble. La persona física 2 recibirá otro inmueble. Las personas físicas 3 y 4 recibirán en proindiviso el tercer inmueble. Cada uno de los inmuebles según manifiestan tienen el mismo valor de mercado y cada comunero recibirá en proporción a su cuota de participación sin que haya compensaciones entre ellos.

Para que se produzca la extinción o disolución de una comunidad de bienes es preciso que se adjudique a los comuneros la totalidad de los bienes y derechos de la comunidad, desapareciendo la situación de copropiedad o condominio entre los comuneros. Así lo señala el Tribunal Supremo en sus sentencias 1680/2022, de 19 de diciembre de 2022 (recurso de casación 4/2021); 916/2019, de 26 de junio de 2019 (recurso de casación 4322/2017); y de 12 de diciembre de 2012 (recurso de casación en unificación de doctrina 158/2011), todas ellas de la Sala de lo Contencioso-administrativo.

Asimismo, la sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo se ha pronunciado en su sentencia número 719/2024, de 26 de abril de 2024 (recurso de casación 6421/2022) en relación con el concepto civil de "patrimonio colectivo", como "un patrimonio conformado por bienes y derechos perteneciente en común a varias personas procedente de distintos negocios jurídicos inter vivos y/o mortis causa que, en caso de no regularse especialmente en algunos supuestos, se rige por las normas civiles propias de la comunidad de bienes, sin que al efecto sea relevante ni el título de adquisición, ni si se conformó mediante negocios jurídicos simultáneos o sucesivos".

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, no se produce la disolución de la comunidad de bienes o condominio dado que se mantendría la comunidad respecto de uno de los inmuebles. En consecuencia, la comunidad permanecería, aunque reducida en su composición tanto de los bienes en común como del número de comuneros. En este caso se estaría ante una permuta de cuotas de propiedad de los inmuebles entre los comuneros.

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 uno de los comuneros 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 comunero tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor de los terrenos urbanos que se produzca con ocasión de la transmisión del porcentaje de propiedad que tenga sobre los terrenos adjudicados al resto de comuneros.

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.

ADQUISICIÓN POR MEDIO DE REMATE JUDICIAL DE UNA VIVIENDA TITULARIDAD DE NO RESIDENTES EN ESPAÑA

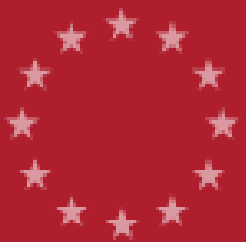
(Consulta V1277-26 de 25/05/2026)

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.

El artículo 104.5 del TRLRHL (y por remisión, el artículo 107.5), dispone que, para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones:

- El valor que conste en el título que documente la operación.
- El valor comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

Por tanto, trasladando todo lo anterior al caso objeto de consulta, el IIVTNU se devenga en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno. En el caso planteado, la transmisión se produce en la fecha en que se dicte el testimonio expedido por el Letrado de la Administración de Justicia, comprensivo del decreto de adjudicación.

Por lo que, en este caso, dado que el título que documenta la transmisión es el mencionado testimonio expedido por el Letrado de la Administración de Justicia del decreto de adjudicación, como valor de transmisión del título se tomará el valor que conste en el decreto de adjudicación.

Y a efectos del artículo 104.5 del TRLRHL (y por remisión, el artículo 107.5), la comparación se realizará entre el valor que conste en el decreto de adjudicación y el valor comprobado, en su caso, por la Administración tributaria, tomando el mayor de ellos.