

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• NOVEDADES AUTONÓMICAS

- EXTREMADURA.....4
- COMUNIDAD VALENCIANA8

NOVEDADES AUTONÓMICAS

- LA TRASMISIÓN DE LA MAQUINARIA ANTE EL IMPUESTO.....17

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

Abogado del Estado
Doctor en Derecho

TEMAS FISCALES

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....31
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....34
- Deslinde IVA-TPO.....37

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....43

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

- TEMAS FISCALES
- TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS
- TRIBUTOS MUNICIPALES

EXTREMADURA 4

LEY 2/2026, de 3 de agosto, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para el año 2026. 4

COMUNIDAD VALENCIANA 8

LEY 5/2026, de 31 de julio, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. 8

LEY 2/2026, DE 3 DE AGOSTO, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA PARA EL AÑO 2026.

(Se transcriben los artículos de mayor interés para los tributos cedidos)

Disposición final segunda. Modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Diecisiete. Se modifica el apartado 1 del artículo 20 ter que queda redactado como sigue:

«1. Tendrán la consideración de personas con especial vinculación:

a) Los descendientes de la persona con la que el causante mantenía o hubiera mantenido un vínculo matrimonial o de pareja de hecho.

b) Las personas que mantengan o hubieran mantenido un vínculo matrimonial o de pareja de hecho con un ascendiente del causante.

c) Los sobrinos del causante que carezca de descendientes directos.

(NÚMERO 149 Martes 4 de agosto de 2026 32505)

d) Las personas que acrediten convivencia efectiva durante los tres últimos años de vida del causante y siempre que entre ellas no exista o haya existido un vínculo laboral o de prestación de servicios relacionado con las tareas domésticas en el ámbito del hogar o de ayuda, cuidado o asistencia en el entorno familiar. En este caso, el número de convivientes no podrá exceder de cuatro».

Dieciocho. Se modifica el apartado 1, del artículo 21, que queda redactado como sigue:

«1. En las donaciones a los hijos y descendientes de cantidades de dinero destinadas a la adquisición de su primera vivienda en propiedad, que vaya a constituir su vivienda habitual, se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 100 % sobre las cantidades donadas, en los primeros 200.000 euros, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el sujeto pasivo tenga, en la fecha en la que se formalice la donación, menos de 36 años cumplidos.

b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas del donatario no sea superior a 30.000 euros en tributación individual o a 55.000 euros en tributación conjunta.

c) Que la entrega se realice mediante transferencia bancaria, tarjeta de crédito o débito, cheque nominativo o ingreso en cuenta en entidad de crédito.

d) Que la donación, siempre que la cantidad donada supere los 10.000 euros, se formalice en escritura pública. A estos efectos, se computarán todos los negocios jurídicos gratuitos e inter vivos efectuados por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo. En todo caso, en el documento en que se formalice la donación, público o privado, deberá hacerse constar de manera expresa la voluntad de que el dinero donado se destine a la adquisición de la primera vivienda en propiedad del donatario, destinada a ser su vivienda habitual. E ir acompañado del correspondiente justificante bancario de la entrega. No se aplicará la reducción si no consta dicho justificante ni declaración en el documento original, ni tampoco cuando se presenten documentos de rectificación que subsanen su omisión una vez vencido el plazo de un mes desde la fecha del devengo del impuesto.

e) Que la vivienda se adquiera en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de la donación o desde la fecha de la primera donación, si las hay sucesivas. Esta reducción no es aplicable a donaciones posteriores a la adquisición de la vivienda.

f) Que el donatario adquiera la plena propiedad de la totalidad de la vivienda o, en su caso, de la mitad indivisa, si, en el momento del devengo del impuesto, estuviera casado o formara parte de una pareja de hecho inscrita en alguno de los

registros específicos existentes en cualquier estado miembro de la Unión Europea, del Espacio Económico Europeo, de las Comunidades Autónomas o de los Ayuntamientos del lugar de residencia, o constituida mediante documento público.

g) Que la vivienda que se adquiriera esté situada en uno de los municipios de Extremadura y que se mantenga en el patrimonio del donatario durante los cinco años siguientes a su adquisición, salvo que fallezca durante ese plazo.»

Diecinueve. Se modifica la letra b) del apartado 1 del artículo 22, que queda redactado como sigue:

«b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas del donatario no sea superior a 30.000 euros en tributación individual o a 55.000 euros en tributación conjunta».

Veinte. Se modifica la letra b) del apartado 1 del artículo 23, que queda redactado como sigue:

«b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas del sujeto pasivo no sea superior a 30.000 euros en tributación individual o a 55.000 euros en tributación conjunta.»

Veintiuno. Se modifica la letra d) del apartado 1 del artículo 24, que queda redactado como sigue:

«d) Que la donación, siempre que la cantidad donada supere los 10.000 euros, se formalice en escritura pública. En todo caso, deberá hacerse constar de manera expresa en el documento en que se formalice la donación, público o privado, que el dinero donado se destina por parte del donatario exclusivamente a la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional que cumpla los requisitos que se prevén en este artículo.»

Veintidós. Se modifica el artículo 30, que queda redactado como sigue:

«Artículo 30. Bonificación en la cuota en las adquisiciones inter vivos.

En las adquisiciones inter vivos de los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una bonificación del 99 % de la cuota tributaria derivada de las mismas si la base liquidable es inferior o igual a 300.000 euros. La bonificación será del 50 % para la parte de base liquidable que supere los 300.000 euros con el límite de 600.000 euros.

No obstante, cuando el donatario tenga la consideración legal de persona con discapacidad los límites establecidos anteriormente se incrementarán hasta 450.000 euros y 750.000 euros, respectivamente.

Cuando la base imponible sea superior a 10.000 euros será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público, salvo que las cantidades donadas deriven de un contrato de seguro. A estos efectos, se computarán todos los negocios jurídicos gratuitos e inter vivos efectuados por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo.

En el caso de donaciones y demás transmisiones inter vivos equiparables, que se realicen de forma sucesiva, se estará a las reglas sobre acumulación de donaciones previstas en el artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a efectos de la determinación del porcentaje de bonificación aplicable.

En los supuestos en que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, por desmembración de dominio o acumulación de donaciones, el límite de 300.000 euros y 600.000 euros contemplado en el apartado 1 anterior estará referido al valor íntegro de los bienes que sean objeto de adquisición. El mismo criterio resultará de aplicación para las donaciones efectuadas a favor de personas con discapacidad.

Cuando la donación sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando la entrega se haya realizado mediante transferencia bancaria, tarjeta de crédito o débito, cheque nominativo o ingreso en cuenta en entidad de crédito y siempre que, en el plazo de un mes desde que se produjo dicha entrega, se presente la correspondiente declaración o autoliquidación, acompañada del justificante bancario de entrega y del documento, público o privado, en el que se formalice la transmisión.

Será requisito necesario para la aplicación de la bonificación que el origen de los fondos donados esté debidamente justificado y que se haga constar, expresamente, en el documento en que se formalice la donación.

Esta bonificación será incompatible con la reducción establecida en el artículo 28 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

El disfrute de este beneficio fiscal requiere que los obligados tributarios realicen la presentación de la declaración o autoliquidación del impuesto en el plazo legalmente establecido».

Veintitrés. Se modifica el artículo 39, que queda redactado como sigue:

«Artículo 39. Tipo de gravamen reducido en las adquisiciones de viviendas protegidas con precio máximo legal destinadas a vivienda habitual.

Se aplicará el tipo reducido del 4 % para aquellas transmisiones de viviendas calificadas como viviendas protegidas con precio máximo legal que vayan a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que, además, se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el valor de la vivienda no supere los 200.000 euros.

b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del adquirente no sea superior a 30.000 euros en tributación individual o a 55.000 euros en caso de tributación conjunta. Se considerará que cumplen este requisito aquellas personas que, aunque no estén obligadas a presentar declaración del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, sus ingresos netos no superen los límites señalados en el párrafo anterior.

La condición de vivienda protegida con precio máximo legal, a los efectos de la obtención de este beneficio fiscal, se acreditará mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de esta Comunidad Autónoma».

Veinticuatro. Se modifica el título del artículo 40 que queda redactado como sigue:

«Artículo 40. Tipo de gravamen reducido en la adquisición de inmuebles destinados a vivienda habitual».

Veinticinco. Se modifica el título del artículo 41 que queda redactado como sigue:

«Artículo 41. Tipo de gravamen reducido en la adquisición de vivienda destinadas a ser la vivienda habitual por determinados colectivos».

Veintiséis. Se modifica el artículo 44 bis que queda redactado como sigue:

«1. Se aplicará el tipo reducido del 4 % a las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

a) Que la vivienda esté situada en alguno de los municipios y entidades locales menores de Extremadura en los que la población de derecho a 31 de diciembre sea inferior a 3.000 habitantes.

b) Que el valor de la vivienda no supere los 200.000 euros.

c) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del adquirente no sea superior a 30.000 euros en tributación individual o a 55.000 euros en caso de tributación conjunta.

Se considerarán que cumplen este requisito aquellas personas que, aunque no estén obligadas a presentar declaración del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, sus ingresos netos no superen los límites que se acaban de señalar».

Veintisiete. Se modifica el artículo 47, que queda redactado como sigue:

«Artículo 47. Tipo de gravamen reducido para las escrituras públicas que documenten la adquisición de vivienda habitual.

Se aplicará el tipo de gravamen del 0,50 % a las escrituras públicas que documenten la adquisición de inmuebles destinados a la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que el valor de la vivienda no supere los 200.000 euros.

b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del adquirente no sea superior a 30.000 euros en tributación individual o a 55.000 euros en caso de tributación conjunta. Se considerarán que cumplen este requisito aquellas personas que, aunque no estén obligadas a presentar declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus ingresos netos no superen los límites que se acaban de señalar».

Veintiocho. Se introduce un nuevo artículo dentro de la Sección 2ª, Actos Jurídicos Documentados, del Capítulo IV, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con el siguiente tenor literal:

«Artículo 47 bis. Tipo de gravamen reducido para la adquisición de viviendas protegidas con precio máximo legal.

Se aplicará el tipo de gravamen del 0,1 % a las escrituras públicas que documenten las adquisiciones de inmuebles destinados a ser la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que se trate de viviendas calificadas como viviendas protegidas con precio máximo legal que vayan a constituir la vivienda habitual del adquirente.

b) Que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior.

La condición de vivienda protegida con precio máximo legal, a los efectos de la obtención de este beneficio fiscal, se acreditará mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de esta Comunidad Autónoma».

Veintinueve. Se modifica el artículo 52, que queda redactado como sigue:

«1. Para la aplicación de lo dispuesto en los preceptos anteriores, relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.^a Se considera vivienda habitual aquella que se ajusta a la definición y a los requisitos establecidos por la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.^a El grado de discapacidad o la incapacidad permanente se acreditará mediante certificación expedida por el órgano competente en la materia.

3.^a Las limitaciones cuantitativas de la base imponible de la renta se referirán a la que conste en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativa al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de presentación estuviera concluido a la fecha de devengo.

4.^a La referencia al cónyuge o cónyuges, comprende sólo aquellos que no estén separados legalmente o de hecho.

5.^a Se equiparan a los cónyuges las parejas de hecho que, en el momento del devengo del impuesto, estén inscritas en el registro que regule la normativa autonómica sobre parejas de hecho.

6.^a Salvo que demuestren un grado de discapacidad mayor, quienes en el momento de la adquisición tengan reconocido el derecho a percibir una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad, tendrán derecho a la reducción que, según la normativa autonómica, corresponda al tramo inferior establecido para las personas discapacitadas, es decir, cuando el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33 % e inferior al 50 %.

7.^a Quienes con anterioridad al momento de la adquisición estuvieran sujetos a curatela representativa declarada judicialmente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 269 y siguientes del Código Civil, tendrán derecho a la reducción que, según la normativa autonómica, corresponda al tramo superior establecido para las personas discapacitadas, es decir, cuando el grado de discapacidad fuera igual o superior al 65%.

8.^a El concepto de vivienda protegida será el establecido en la Ley 11/2019, de 11 de abril, de promoción y acceso a la vivienda de Extremadura.

En el supuesto de no cumplirse los requisitos relativos al mantenimiento de la vivienda habitual en los términos regulados en la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del inmueble destinado a desarrollar una actividad económica se aplicará lo dispuesto en el artículo 69.2, de esta Ley.

La aplicación de los beneficios fiscales establecidos por la Comunidad Autónoma de Extremadura en el marco de su competencia normativa, relativos a tributos cedidos, queda condicionada a que el abono de las cantidades satisfechas por el negocio jurídico que origine el derecho a su aplicación se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito. No obstante, las cantidades que en su caso se satisfagan entre particulares en concepto de arras o señal, podrán abonarse en efectivo con el límite de 3.000 euros. El incumplimiento de este límite conlleva la pérdida de los beneficios fiscales.

Mediante Orden de la Consejería competente en materia de Hacienda, se podrá establecer de manera obligatoria para los colaboradores sociales en la gestión tributaria el pago y presentación por medios telemáticos de los modelos propios de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de Sucesiones y Donaciones, en los términos regulados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y legislación concordante en la materia. Asimismo, será obligatorio para los sujetos pasivos de los documentos negociados por entidades colaboradoras la presentación telemática de las autoliquidaciones correspondientes».

Treinta. Se modifica el apartado 1, del artículo 72, que queda redactado como sigue:

«1. Los Notarios con destino en la Comunidad Autónoma de Extremadura, con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y facilitar el acceso telemático de los documentos a los registros públicos, remitirán con la colaboración del Consejo General del Notariado por vía telemática a la Dirección General competente en la aplicación de los tributos de la Consejería competente en materia de Hacienda, una declaración informativa notarial de los elementos básicos de las escrituras por ellos autorizadas así como la copia autorizada electrónica de las mismas de conformidad con lo dispuesto en la legislación notarial, de los hechos impositivos que determine la citada Consejería, la cual, además, establecerá los procedimientos, estructura y plazos en los que deben remitir la información».

[Consulte aquí el texto completo](#)

COMUNIDAD VALENCIANA

LEY 5/2026, DE 31 DE JULIO, DE MEDIDAS FISCALES, DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA, Y DE ORGANIZACIÓN DE LA GENERALITAT.

(Se transcriben los artículos de mayor interés para los tributos cedidos)

Artículo 20. Se modifica el artículo 10 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que pasará a tener la siguiente redacción:

«Artículo 10. Reducciones en transmisiones mortis causa.

Para el cálculo de la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las transmisiones mortis causa resultarán aplicables las siguientes reducciones:

Con el carácter de reducciones análogas a las aprobadas por el Estado con la misma finalidad:

a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

– Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años, 100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 156.000 euros.

– Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 100.000 euros.

b) En las adquisiciones por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100, se aplicará una reducción de 120.000 euros, además de la que pudiera corresponder en función del grado de parentesco con el causante. En las adquisiciones por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, o un grado de discapacidad intelectual o mental reconocido de manera permanente igual o superior al 33 por 100, la reducción antes citada será de 240.000 euros.

c) En las adquisiciones de la vivienda habitual del causante, se aplicará, con el límite de 150.000 euros para cada sujeto pasivo, una reducción del 95 por 100 del valor de dicha vivienda, siempre que los causahabientes sean el cónyuge, ascendientes o descendientes de aquel, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años de edad que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, y que la adquisición se mantenga durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

d) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, o parientes colaterales hasta el cuarto grado del causante estuviese incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio, o se percibieran los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa o negocio afectado, se aplicará en la base imponible una reducción del 99 por 100 del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa o al negocio, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1.º) Que la actividad se ejerza por el causante de forma habitual, personal y directa.

2.º) Que dicha actividad constituya la mayor fuente de renta del causante, entendiendo por tal la que proporcione un importe superior de los rendimientos del trabajo o de las actividades económicas. A tal efecto, no se tendrán en cuenta, siempre que se cumplan las condiciones en cada caso establecidas, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de las participaciones del causante que disfruten de reducción en el impuesto. Cuando un mismo causante ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la reducción alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose que su mayor fuente de renta a estos efectos viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas.

3.º) Que durante los cinco años siguientes a la fecha del fallecimiento del causante el adquirente mantenga la adquisición, salvo que falleciera dentro de este plazo. Asimismo, el causahabiente no podrá realizar actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. En el caso de no cumplirse el citado plazo, deberá abonarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

En el caso de que el causante se encontrara jubilado de la actividad de la empresa o negocio o en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez reconocida en el momento del fallecimiento, los requisitos anteriores se habrán de cumplir por alguno de los adquirentes incluidos en el primer párrafo de la presente letra. Si, en el momento de la jubilación, el causante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del 99 por 100, siendo del 90 por 100 si, en aquel momento, el causante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos.

También se aplicará la mencionada reducción respecto del valor neto de los bienes del causante afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del cónyuge sobreviviente, por la parte en que resulte adjudicatario de aquellos, con sujeción a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones. En tal caso, los requisitos a los que hacen referencia los ordinales anteriores se habrán de cumplir en el cónyuge adjudicatario. En el caso de no cumplirse, deberá abonarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

e) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, o parientes colaterales hasta el cuarto grado del causante estuviese incluido el valor de participaciones en entidades, o el valor de derechos de usufructo sobre las mismas, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio, o se percibieran los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la entidad afectada, se aplicará en la base imponible una reducción del 99 por 100 del valor de las participaciones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1.º) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de conformidad con lo establecido en el artículo 4. Ocho.Dos.a de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.º) Que la participación del causante en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes o adoptantes, descendientes o adoptados, o colaterales hasta el cuarto grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

3.º) Que el causante o, en el caso de participación conjunta, alguna de las personas del grupo familiar a que se refiere el ordinal anterior ejerzan efectivamente funciones de dirección en la entidad.

4.º) Que la retribución que se perciba por las funciones de dirección suponga la mayor fuente de renta, entendiendo por tal la que proporcione un importe superior de los rendimientos del trabajo o de las actividades económicas. A tales efectos, no se tendrán en cuenta los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de reducción en el impuesto. Cuando un mismo causante sea directamente titular de participaciones en varias entidades, y en ellas concurren los requisitos 1.º, 2.º y 3.º, el cálculo de su mayor fuente de renta se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades, no incluyéndose los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.

5.º) Que el adquirente mantenga la adquisición durante los cinco años siguientes a la fecha del fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de este plazo. Asimismo, el adquirente no podrá realizar actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia patrimonial de las participaciones, deberá abonarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los intereses de demora.

En el caso de participación individual, si el causante se encontrara jubilado o en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez reconocida en el momento del fallecimiento, los requisitos anteriores se habrán de cumplir por alguno de los adquirentes incluidos en el primer párrafo de la presente letra. Si, en el momento de la jubilación, el causante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del 99 por 100, siendo del 90 por 100 si, en aquel momento, el causante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos.

El importe de la reducción solo alcanzará al valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

Por circunstancias propias de la Comunitat Valenciana, y sin perjuicio de la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de las demás reducciones reguladas en las leyes especiales:

a) En el supuesto de transmisión de una empresa individual agrícola a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, o parientes colaterales hasta el cuarto grado del causante, la base imponible del impuesto se reducirá en el 99 por 100 del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa transmitida, siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos:

1.º) Que la actividad no constituya la principal fuente de renta del causante;
 2.º) Que el causante haya ejercido dicha actividad de forma habitual, personal y directa;
 3.º) Que la empresa, por esta vía adquirida, se mantenga en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que aquel fallezca, a su vez, dentro de dicho plazo. En caso de no cumplirse este requisito, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como sus intereses de demora.

En el caso de que el causante se encontrara jubilado de la actividad empresarial agrícola o en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez reconocida en el momento del fallecimiento, dicha actividad deberá haberse ejercido de forma habitual, personal y directa por alguno de los adquirentes de la empresa incluidos en el primer párrafo de la presente letra. Si, en el momento de la jubilación, el causante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del 99 por 100, siendo del 90 por 100 si, en aquel momento, el causante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos.

También se aplicará la mencionada reducción respecto del valor neto de los bienes del causante afectos al desarrollo de la actividad empresarial agrícola del cónyuge sobreviviente, por la parte en que resulte adjudicatario de aquellos con sujeción a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones. En tal caso, los requisitos a los que hacen referencia los ordinales 1.º a 3.º se habrán de cumplir por el cónyuge adjudicatario.

b) En los supuestos de transmisiones de bienes del patrimonio cultural valenciano resultará aplicable una reducción para aquéllos inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural, en el Inventario general del patrimonio cultural valenciano, o que antes de finalizar el plazo para presentar la declaración por este impuesto se inscriban en cualquiera de estos registros, siempre que sean cedidos para su exposición en las siguientes condiciones:

1.º) Que la cesión se efectúe a favor de la Generalitat y las entidades locales de la Comunitat Valenciana; los entes del sector público de la Generalitat y de las entidades locales; las universidades públicas, los centros superiores de enseñanzas artísticas públicas y los centros de investigación de la Comunitat Valenciana, y las entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a y b del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que persigan fines de naturaleza exclusivamente cultural y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunitat Valenciana.

2.º) Que la cesión se efectúe gratuitamente.

3.º) Que el bien se destine a los fines culturales propios de la entidad donataria.

La reducción será, en función del periodo de cesión del bien, del siguiente porcentaje del valor del mismo:

- Del 95 por 100, para cesiones de más de 20 años.
- Del 75 por 100, para cesiones de más de 10 años.
- Del 50 por 100, para cesiones de más de 5 años.»

Artículo 21. Se modifica el artículo 10 bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que tendrá la siguiente redacción:

«Artículo 10 bis. Reducciones en transmisiones inter vivos.

Para el cálculo de la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las transmisiones inter vivos resultarán aplicables las siguientes reducciones:

Con el carácter de reducciones análogas a las aprobadas por el Estado con la misma finalidad:

a) En los casos de transmisiones de una empresa individual o de un negocio profesional a favor del cónyuge, descendientes o adoptados o, cuando no existan descendientes o adoptados, a favor del cónyuge, ascendientes, adoptantes, o parientes colaterales hasta el cuarto grado del donante, se aplicará a la base imponible una reducción del 99 por 100 del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa o al negocio, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1.º) Que la actividad se ejerza por el donante de forma habitual, personal y directa.

2.º) Que dicha actividad constituya la mayor fuente de renta del donante, entendiendo por tal la que proporcione un importe superior de los rendimientos del trabajo o de las actividades económicas. A tal efecto, no se tendrán en cuenta, siempre que se cumplan las condiciones en cada caso establecidas, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de las participaciones del donante que disfruten de reducción en el impuesto. Cuando un mismo donante ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la reducción alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose que su mayor fuente de renta a estos efectos viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas.

3.º) Que durante los cinco años siguientes a la fecha de la donación, el donatario mantenga en actividad los elementos patrimoniales afectos a la empresa o al negocio adquiridos, salvo que falleciera dentro de este plazo. Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una

minoración sustancial del valor de la adquisición. En el caso de no cumplirse el citado plazo, deberá abonarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

En el caso de que el donante se encontrara jubilado de la actividad de la empresa o negocio o en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez reconocida en el momento de la donación, los requisitos anteriores se habrán de cumplir por alguno de los donatarios incluidos en el primer párrafo de la presente letra. Si, en el momento de la jubilación, el donante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del 99 por 100, siendo del 90 por 100 si, en aquel momento, el donante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos.

b) En los casos de transmisiones de participaciones en entidades a favor del cónyuge, descendientes o adoptados o, cuando no existan descendientes o adoptados, a favor del cónyuge, ascendientes, adoptantes, o parientes colaterales hasta el cuarto grado del donante, se aplicará a la base imponible una reducción del 99 por 100 del valor de las participaciones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1.º) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.º) Que la participación del donante en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes o adoptantes, descendientes o adoptados, o colaterales hasta el cuarto grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

3.º) Que el donante o, en el caso de participación conjunta, alguna de las personas del grupo familiar a que se refiere el ordinal anterior, ejerzan efectivamente funciones de dirección en la entidad.

4.º) Que la retribución que perciba por ello suponga la mayor fuente de renta, entendiéndose por tal la que proporcione un importe superior de los rendimientos del trabajo o de las actividades económicas. A tales efectos, no se tendrán en cuenta los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de reducción en el impuesto, y, cuando un mismo donante sea directamente titular de participaciones en varias entidades, y en ellas concurran los requisitos 1.º, 2.º y 3.º, el cálculo de la mayor fuente de renta del mismo se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades, no incluyéndose los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.

5.º) Que el donatario mantenga las participaciones durante los cinco años siguientes a la fecha de la donación, salvo que falleciera dentro de este plazo. Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia patrimonial de las participaciones, deberá abonarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los intereses de demora.

En el caso de participación individual, si el donante se encontrara jubilado o en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez reconocida en el momento de la donación, los requisitos anteriores se habrán de cumplir por alguno de los donatarios incluidos en el primer párrafo de la presente letra. Si, en el momento de la jubilación, el donante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del 99 por 100, siendo del 90 por 100 si, en aquel momento, el donante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos.

El importe de la reducción solo alcanzará al valor de las participaciones, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

Por circunstancias propias de la Comunitat Valenciana, y sin perjuicio de la aplicación de la reducción prevista en el apartado 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, y de las demás reducciones reguladas en las leyes especiales:

a) La que corresponda de las siguientes:

– Adquisiciones por hijos o adoptados menores de 21 años: 100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el donatario, sin que la reducción pueda exceder de 156.000 euros.

– Adquisiciones por hijos o adoptados de 21 o más años, por el cónyuge, padres o adoptantes: 100.000 euros.

– Adquisiciones por nietos menores de 21 años: 100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el nieto, sin que, en este último caso, la reducción pueda exceder de 156.000 euros.

– Adquisiciones por nietos de 21 o más años: 100.000 euros.

– Adquisiciones por abuelos: 100.000 euros.

A los efectos de los citados límites de reducción, se tendrá en cuenta la totalidad de las adquisiciones lucrativas inter vivos provenientes del mismo donante efectuadas en los cinco años inmediatamente anteriores al momento del devengo.

b) En las adquisiciones por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100; o un grado de

discapacidad intelectual o mental reconocido de manera permanente igual o superior al 33 por 100, se aplicará una reducción a la base imponible de 240.000 euros.

Cuando la adquisición se efectúe por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100, que sean el cónyuge, padres, adoptantes, hijos o adoptados, nietos y abuelos del donante, se aplicará una reducción de 120.000 euros.

A los efectos de los citados límites de reducción, se tendrá en cuenta la totalidad de las transmisiones lucrativas inter vivos realizadas en favor del mismo donatario en los últimos cinco años inmediatamente anteriores a la fecha del devengo.

En ambos casos, la aplicación de estas reducciones resultará compatible con la de las que pudieran corresponder en virtud de lo dispuesto en la letra a de este apartado.

Para la aplicación de las reducciones contenidas en las letras a y b de este apartado se exigirá, además, que la adquisición se efectúe en documento público, o que se formalice de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto.

No obstante, en las donaciones dinerarias o de medios de transporte inscritos o matriculados en el Registro Nacional de Vehículos de la Dirección General de Tráfico, destinados exclusivamente a uso particular, cuando el valor de lo donado, en la misma o distintas entregas entre el mismo donante y donatario realizadas dentro de los tres años anteriores a la fecha de devengo, no exceda de 4.000 euros o su valor en divisas equivalente, y siempre que la validez o eficacia del negocio jurídico no exija lo contrario, podrá suplirse el instrumento público mediante la aportación de documentos firmados digitalmente a través de un servicio de confianza cualificado de los previstos en el Reglamento (UE) 910/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior.

En todo caso, cuando los bienes donados consistan en metálico o en cualquiera de los contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, la reducción solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos esté debidamente justificado, siempre que, además, en el documento en el que se formalice la operación se haya manifestado el origen de dichos fondos y se identifiquen los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado.

c) En el supuesto de transmisión de una empresa individual agrícola a favor del cónyuge, descendientes o adoptados o, cuando no existan descendientes o adoptados, a favor del cónyuge, ascendientes, adoptantes, o parientes colaterales hasta el cuarto grado del donante, la base imponible del impuesto se reducirá en el 99 por 100 del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa transmitida, siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos:

- 1.º) Que la actividad no constituya la principal fuente de renta del donante;
- 2.º) Que el donante haya ejercido dicha actividad de forma habitual, personal y directa;
- 3.º) Que la empresa, por esta vía adquirida, se mantenga en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la donación, salvo que aquel fallezca dentro de dicho plazo. En caso de no cumplirse este requisito, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como sus intereses de demora.

En el caso de que el donante se encontrara jubilado de la actividad empresarial agrícola o en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez reconocida en el momento de la donación, dicha actividad deberá haberse ejercido de forma habitual, personal y directa por cualquiera de los donatarios incluidos en el primer párrafo de la presente letra. Si, en el momento de la jubilación, el donante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del 99 por 100, siendo del 90 por 100 si, en aquel momento, el donante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos.

d) En las transmisiones de importes dinerarios destinadas al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, con fondos propios inferiores a 300.000 euros, en el ámbito de la cinematografía, las artes escénicas, la música, la pintura y otras artes visuales o audiovisuales, la edición, la investigación o en el ámbito social, la base imponible del impuesto tendrá una reducción de hasta 1.000 euros.

A los efectos del citado límite de reducción, se tendrá en cuenta la totalidad de las adquisiciones dinerarias lucrativas provenientes del mismo donante efectuadas en los tres años inmediatamente anteriores al momento del devengo.

La aplicación de esta reducción es compatible con la de las previstas en los apartados 1 y 2 de este artículo.

e) En el supuesto de donaciones de dinero realizadas a favor de mujeres víctimas de violencia de género con la finalidad de adquirir una vivienda habitual situada en la Comunitat Valenciana se aplicará una reducción sobre el importe donado del 95 por 100 siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

– La base máxima de la reducción no podrá superar los 60.000 euros por contribuyente, sea en una donación o en donaciones sucesivas.

– Deberá adquirirse la vivienda en los 12 meses siguientes a la donación. En caso de haber varias donaciones, el plazo se computará desde la fecha de la primera donación. La reducción no se aplicará a donaciones de dinero posteriores a la compra de la vivienda, salvo en los supuestos de adquisición con precio aplazado o financiación ajena, siempre que se

acredite que el importe del dinero donado se ha destinado en el mismo plazo de un año al pago del precio pendiente o a la cancelación total o parcial del crédito.

- La donataria no podrá ser titular de otra vivienda, salvo que sea la que compartía con la persona agresora.
- La donación deberá formalizarse en escritura pública en la que se exprese la voluntad de que el dinero donado se destine a la adquisición de la vivienda o, en su caso, al pago del precio pendiente o a la cancelación total o parcial del crédito.

No obstante, cuando el valor de lo donado, en la misma o distintas entregas entre el mismo donante y donatario realizadas dentro de los tres años anteriores a la fecha de devengo, no exceda de 4.000 euros o su valor en divisas equivalente, y siempre que la validez o eficacia del negocio jurídico no exija lo contrario, podrá suplirse el instrumento público mediante la aportación de documentos firmados digitalmente a través de un servicio de confianza cualificado de los previstos en el Reglamento (UE) 910/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior.

La reducción solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos esté debidamente justificado, siempre que, además, en el documento en el que se formalice la operación se haya manifestado su origen y se identifiquen los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado.

La acreditación de la situación de violencia de género se hará según lo dispuesto en la Ley 7/2012, de 23 de noviembre, de la Generalitat, Integral contra la violencia sobre la mujer en el ámbito de la Comunitat Valenciana.»

Artículo 22. Se modifica el artículo 12 bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, que tendrá la siguiente redacción:

«Artículo 12 bis. Bonificaciones en la cuota.

Gozarán de una bonificación del 99 por 100 sobre la parte de la cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones y donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:

- a) Las adquisiciones mortis causa efectuadas por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- b) Las adquisiciones inter vivos efectuadas por el cónyuge, padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante. Igual bonificación resultará aplicable a los nietos y a los abuelos.
- c) Las adquisiciones mortis causa e inter vivos realizadas por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, o un grado de discapacidad intelectual o mental reconocido de manera permanente igual o superior al 33 por 100. La aplicación de esta bonificación excluirá las de las letras a y b.

Gozarán de una bonificación del 25 por 100 sobre la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:

- a) Las adquisiciones mortis causa efectuadas por parientes colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del causante pertenecientes al grupo III del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- b) Las adquisiciones inter vivos efectuadas por los parientes colaterales consanguíneos de segundo y tercer grado del donante pertenecientes al grupo III del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

A los efectos de lo dispuesto en los apartados 1 y 2, se entenderá como bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la administración tributaria en los términos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

Para determinar la proporción de la cuota tributaria que corresponde a los bienes declarados por el sujeto pasivo se tendrá en cuenta la relación entre aquella base liquidable que correspondería a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo y la base liquidable que corresponda a la totalidad de los adquiridos.

En las adquisiciones inter vivos, para la aplicación de las anteriores bonificaciones se exigirá, además, que la adquisición se efectúe en documento público, o que se formalice de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto.

No obstante, en las donaciones dinerarias o de medios de transporte inscritos o matriculados en el Registro Nacional de Vehículos de la Dirección General de Tráfico, destinados exclusivamente a uso particular, cuando el valor de lo donado, en la misma o distintas entregas entre el mismo donante y donatario realizadas dentro de los tres años anteriores a la fecha de devengo, no exceda de 4.000 euros o su valor en divisas equivalente, y siempre que la validez o eficacia del negocio jurídico no exija lo contrario, podrá suplirse el instrumento público mediante la aportación de documentos firmados digitalmente a través de un servicio de confianza cualificado de los previstos en el Reglamento (UE) 910/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones

electrónicas en el mercado interior.

En todo caso, cuando los bienes donados consistan en metálico o en cualquiera de los contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos esté debidamente justificado, siempre que, además, en el documento en el que se formalice la operación se haya manifestado el origen de dichos fondos y se identifiquen los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado.»

Artículo 23. Se modifica el apartado uno del artículo 14 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que tendrá la siguiente redacción:

«Uno. El 0,1 por 100 en los siguientes casos:

- a) Las primeras copias de las escrituras públicas que documenten adquisiciones de vivienda habitual.
- b) Los documentos que formalicen la constitución y la modificación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca, del Institut Valencià de Finances y de los fondos sin personalidad jurídica a los que hace referencia el artículo 2.4 de la Ley 1/2015, de 6 de febrero, de la Generalitat, de hacienda pública, del sector público instrumental y de subvenciones.

A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual contemplado en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»

Artículo 24. Se modifica el apartado seis del artículo 13 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que pasará a tener la siguiente redacción:

«Seis. A los efectos de la aplicación de los tipos de gravamen previstos en este artículo, se estará al concepto de vivienda habitual de la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»

Sección 2ª. Modificaciones de la Ley 5/2025, de 30 de mayo, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat

Artículo 25. Se modifica la disposición final cuarta de la Ley 5/2025, de 30 de mayo, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, que tendrá la siguiente redacción:

«Con efectos desde el 1 de junio de 2027, el artículo 12bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, tendrá la siguiente redacción:

Gozarán de una bonificación del 99 por 100 sobre la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:

- a) Las adquisiciones mortis causa efectuadas por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- b) Las adquisiciones inter vivos efectuadas por el cónyuge, padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante. Igual bonificación resultará aplicable a los nietos y a los abuelos.
- c) Las adquisiciones mortis causa e inter vivos realizadas por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, o un grado de discapacidad intelectual o mental reconocido de manera permanente igual o superior al 33 por 100. La aplicación de esta bonificación excluirá las de las letras a y b.

Gozarán de una bonificación del 50 por 100 sobre la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:

- a) Las adquisiciones mortis causa efectuadas por parientes colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del causante pertenecientes al grupo III del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- b) Las adquisiciones inter vivos efectuadas por los parientes colaterales consanguíneos de segundo y tercer grado del donante pertenecientes al grupo III del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A los efectos de lo dispuesto en los apartados 1 y 2, se entenderá como bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la administración tributaria en los términos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

Para determinar la proporción de la cuota tributaria que corresponde a los bienes declarados por el sujeto pasivo se tendrá en cuenta la relación entre aquella base liquidable que correspondería a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo y la base liquidable que corresponda a la totalidad de los adquiridos.

En las adquisiciones inter vivos, para la aplicación de las anteriores bonificaciones se exigirá, además, que la adquisición se efectúe en documento público, o que se formalice de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto.

No obstante, en las donaciones dinerarias o de medios de transporte inscritos o matriculados en el Registro Nacional de Vehículos de la Dirección General de Tráfico, destinados exclusivamente a uso particular, cuando el valor de lo donado, en la misma o distintas entregas entre el mismo donante y donatario realizadas dentro de los tres años anteriores a la fecha de devengo, no exceda de 4.000 euros o su valor en divisas equivalente, y siempre que la validez o eficacia del negocio jurídico no exija lo contrario, podrá suplirse el instrumento público mediante la aportación de documentos firmados digitalmente a través de un servicio de confianza cualificado de los previstos en el Reglamento (UE) 910/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior.

En todo caso, cuando los bienes donados consistan en metálico o en cualquiera de los contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos esté debidamente justificado, siempre que, además, en el documento en el que se formalice la operación se haya manifestado el origen de dichos fondos y se identifiquen los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado.»

[Consulte aquí el texto completo](#)

TEMAS FISCALES.....17

• LA TRASMISIÓN DE LA MAQUINARIA ANTE EL IMPUESTO

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

Abogado del Estado
Doctor en Derecho

I.- INTRODUCCIÓN

II.- EL CONCEPTO DE MAQUINARIA EN EL SENO DEL SISTEMA TRIBUTARIO

- a. Los principios de unicidad y de estanqueidad
- b. La solución que ofrece la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido
- c. La maquinaria en la regulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles
- d. La maquinaria y el Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

III.- LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 12 DE JUNIO DE 2026

LA TRASMISIÓN DE LA MAQUINARIA ANTE EL IMPUESTO

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

Abogado del Estado
Doctor en Derecho

I. INTRODUCCIÓN

1.- La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Junio de 2026, se ocupa de una cuestión que según el Auto de admisión del Recurso de Casación de 5 de Febrero de 2025, es novedosa pues no consta ningún previo pronunciamiento sobre el particular¹; el citado Auto razona en los siguientes términos:

“Existe, a juicio de esta Sala, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la cuestión planteada por el recurrente en cuanto no existe jurisprudencia sobre la interpretación que merece la calificación jurídica de los bienes en el ámbito del impuesto concernido contenida en el artículo 3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Aunque se han dictado pronunciamientos sobre la calificación de determinadas instalaciones en función de si se hallaban encaminadas a satisfacer las necesidades de la explotación, lo controvertido en el supuesto que nos ocupa no es tanto la afección a la industria, sino la posibilidad de calificar como bienes inmuebles estos elementos cuando la adquisición no englobe el suelo en el que se enclavan, supuesto sobre el que no existe ningún pronunciamiento. Esto comporta

que pueda apreciarse la presunción contenida en el artículo 88.3.a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”.

En concreto y desde el punto de vista del Recurso de Casación interpuesto la doctrina a fijar fue la siguiente:

“Precisar si, a efectos de determinar la sujeción a la modalidad de Trasmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es posible calificar como bien inmueble toda instalación, elemento o maquinaria que se halle al servicio de la explotación de una industria, aun cuando su adquisición no comporte la del terreno en la que se encuentran situados”.

Y también se expuso:

“La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se contrae a precisar, si cuando se produce la transmisión de una unidad productiva sujeta al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales, la maquinaria emplazada en ella que es adquirida de forma separada al inmueble en el que se encuentra debe considerarse o no un bien inmueble por destino a los efectos de su tributación en este impuesto”.

2.- El precepto a examinar es el contenido en el artículo tercero del Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de Septiembre, a cuyo tenor:

¹ Desde el punto de vista doctrinal no deje de consultarse: “*El trato discriminatorio de los bienes muebles e inmuebles en la imposición sobre el tráfico civil patrimonial*”, de Román Biescas, integrante de la obra que hace algunos años tuve el honor de dirigir: “*Impuestos Generales sobre las Sucesiones, sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*”, Estudios de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II (1977); sobre el mencionado texto me ocupé en el ensayo: “*Cincuenta Aniversario de la publicación de una obra escrita en su integridad por Abogados del Estado*”, en “*Abogados del Estado. Revista de la Asociación*”, nº 70 (2026)

“Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo. Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos”.

3.- Al objeto de delimitar la cuestión a resolver procede hacer mención de los hechos acaecidos que fueron los siguientes:

“El objeto de la adquisición documentada en el contrato privado de compraventa registrado en fecha 3 de Julio de 2017 es una unidad económica autónoma destinada a la fabricación y comercialización de perfiles de aluminio mediante la extrusión de esta materia prima. No es objeto de controversia que los bienes descritos como maquinaria industrial, planta de extrusión e instalaciones, adquiridos por la recurrente, se encuentran destinados a satisfacer las necesidades de la explotación.

La adquirente presentó, el 3 de Julio de 2017, autoliquidación en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en concepto de “transmisión de bienes inmuebles”, de determinadas instalaciones que sí consideró como inmuebles por su carácter permanente (en concreto, las instalaciones de suministro de nitrógeno líquido, enfriadora de agua, e instalaciones de aire comprimido), por una base imponible de 27.584,89 euros, resultando una cuota a ingresar de 2.206,79 euros. En la misma fecha presentó otra autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la que sometió a tributación la compra de la maquinaria anteriormente mencionada al tipo impositivo del 4 % por el concepto de “compraventa de bienes muebles”, sobre una base imponible de 2.722.415,11 euros, e ingresando una cantidad de 108.896,60 euros.

Posteriormente, presentó una solicitud de rectificación que fue desestimada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia para seguidamente iniciar un procedimiento de comprobación limitada sometiendo a liquidación la adquisición de la maquinaria en cuestión al tipo del 8%, al calificarla como bien inmueble, descontando las cantidades anteriormente entregadas.

En fecha 31 de Marzo de 2020, se formularon reclamaciones frente a, en primer lugar, la resolución desestimatoria presunta de la solicitud de rectificación

de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos realizada el 3 de Julio de 2017, en la que solicitaba la devolución de los 108.896,60 euros ingresados indebidamente, dado que consideraba que se había producido erróneamente la calificación como inmuebles de determinados bienes incluidos en una operación de transmisión de una unidad económica autónoma y que, por tanto, se encuentra no sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Y, en segundo lugar, contra la liquidación provisional dictada en un procedimiento de comprobación limitada iniciado como consecuencia de esa solicitud.

Estas reclamaciones fueron acumuladas y desestimadas por Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 29 de Octubre de 2021. Interpuesto Recurso Contencioso-Administrativo contra esta última resolución, la Sentencia de instancia lo desestima en su integridad merced a la fundamentación sintetizada *“ut supra”*.

II. EL CONCEPTO DE MAQUINARIA EN EL SENO DEL SISTEMA TRIBUTARIO

4.- La primera de las cuestiones a examinar es la que hace referencia a la consideración jurídica de la maquinaria en el seno del Sistema Tributario, por lo que vamos a dar cuenta de los preceptos que contemplan esta cuestión en los distintos componentes de aquel, partiendo de que a los efectos del Impuesto que nos ocupa la diferenciación es importante pues los tipos de gravamen según lo dispuesto en el artículo 11 del Texto Refundido de 24 de Septiembre de 1993² son distintos ya se trate de las transmisiones de bienes muebles o de bienes inmuebles, al disponerse que la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos de gravamen sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente³:

“a) Si se trata de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como de la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, con el tipo que conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de Diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de Ciudades con Estatuto

2 Estos tipos pueden ser objeto de modificación por las Comunidades Autónomas cesionarias del tributo; y así en el supuesto de hecho contemplado en el texto la Región de Murcia tenía establecido el tipo de gravamen del 8% para la transmisión de los bienes inmuebles.

3 Además la Ley 4/2012, de 6 de Julio, dispuso que: “A las transmisiones entre particulares no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario de los derechos contemplados en la presente Ley, cualquiera que sea su naturaleza, les será aplicable el tipo de gravamen del 4 por 100 en el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a salvo las competencias de las Comunidades Autónomas en la materia”.

de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 6 por 100 a la transmisión de inmuebles, así como a la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como de la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Este último tipo se aplicará igualmente a cualquier acto sujeto no comprendido en las demás letras de este apartado.

La transmisión de valores tributaría, en todo caso, conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley.

b) El 1 por 100, si se trata de la constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas, préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza.

Cuando un mismo acto o contrato comprenda bienes muebles e inmuebles sin especificación de la parte de valor que a cada uno de ellos corresponda, se aplicará el tipo de gravamen de los inmuebles”.

a. Los principios de unidad y de estanqueidad

La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Diciembre de 2013 (rec. 5712/2011) es muy clara al establecer que, en el supuesto contemplado en la misma al relacionar el Impuesto sobre Sociedades con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, procede aplicar el principio de unidad o unidad administrativa, pues no cabe duda que el Impuesto sobre Sociedades establece que «[l]a Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas» al igual que las previsiones del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, contenidas en el artículo 46 del Texto Refundido de 24 de Septiembre de 1993, modalidad de Actos Jurídicos Documentados, establecen que «La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado» lo que implica la formación de la base imponible de ambos tributos por un valor equivalente: el valor real o de mercado del bien transmitido, conclusión que como va a reiterarse también es de aplicación al concepto de unidad.

Como ha señalado la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal

Supremo (recurso 2068/2014), el principio de unidad es fruto de una larga evolución jurisprudencial de la que es exponente relevante la Sentencia de 25 de Junio de 1998 (apelación 3027/92, FJ 4); en palabras de la Sentencia de 9 de Diciembre de 2013, (FJ 5), «parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración Tributaria vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas».

Pero el Tribunal Supremo en Sentencia de 17 de Julio de 2023, declaró:

“Recapitulando las anteriores consideraciones, fijamos como doctrina jurisprudencial que no es ajustado a derecho sustituir el valor catastral determinado a partir de la Ponencia de Valores por el valor comprobado en el seno de un procedimiento de comprobación de un impuesto ajeno, sin perjuicio de que resulte posible desvirtuar la relación entre valor catastral, calculado conforme a los criterios de la Ponencia de Valores y el valor de mercado, aportando las pruebas que el interesado tenga por conveniente, y acreditativas de que el valor catastral así fijado es superior al valor de mercado. Mientras no sea así, la Ponencia de Valores, como acto administrativo, despliega todos sus efectos”.

Y ello es así porque:

“La valoración catastral, sin embargo, se refiere al inmueble resultante de todas esas operaciones, y, por otra parte, se efectúa sobre una Ponencia de Valores aprobada por Resolución de 16 de Mayo de 2012, posterior a la fecha en que se efectúa la agrupación, mediante escritura de 19 de Septiembre de 2011, y la valoración a, efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados pues la agrupación se hace respecto a las fincas en su estado previo a la agrupación, y, por lo que se deduce de los hechos probados, sin incluir la nueva edificación declarada con posterioridad a la agrupación, mediante declaración de obra nueva. Por tanto, no solo carece de toda base jurídica el criterio de la Sentencia recurrida de establecer la vinculación de una valoración a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados sobre la valoración catastral, sino que, con independencia de ello, ni tan siquiera existe homogeneidad en el objeto de valoración, al menos así se desprende de los hechos probados y de la descripción de las distintas operaciones”.

Sin embargo, cuando se está en presencia de las ganancias patrimoniales, con incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sí que actúa el principio de unidad, pues como indica la Sentencia del Tribunal

Supremo de 6 de Febrero de 2023:

“A criterio de la Sala, la determinación del valor de adquisición de acuerdo con el valor contable en una transmisión de un elemento patrimonial afecto a una actividad económica que al haber sido adquirido a título lucrativo no es susceptible de ser registrado como activo en la contabilidad, desvirtúa la previsión normativa.

Lo expuesto nos lleva a concluir, en términos coincidentes con la Sentencia impugnada en casación que, habiéndose adquirido la Oficina de Farmacia a título lucrativo, el valor de adquisición habrá de determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 36 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tomando como valor de adquisición el resultante de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes.

En último término, en relación a la aplicación del principio de unicidad, baste reproducir las palabras de la sentencia de esta Sala de 9 de Diciembre de 2013, conforme al cual parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración Tributaria vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas”.

5.- No se trata de que en todos los componentes del Sistema Tributario sea una misma la solución, sino de indagar cual es la respuesta que a tal fin se nos ofrece, pues ello puede contribuir a dar una respuesta coherente al respecto; la contraposición entre el principio de estanqueidad⁴ y el de unidad de las valoraciones está hoy día superada por la doctrina y en especial por la jurisprudencia⁵, del Tribunal Supremo y aunque el parecer de los autores ha recaído sobre las valoraciones, no hay inconveniente en extenderlo al concepto de maquinaria y a su significado en el seno del Sistema Tributario.

El principio de estanqueidad surgió de una interpretación literal del artículo 9, apartado 1, letra b) de la Ley General Tributaria que dispone: «1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se registrarán: (...) Por las Leyes propias de cada tributo», precepto del que dedujeron sus defensores y, al principio, el propio Tribunal Supremo, que cada tributo tenía su propio hecho imponible, la propia valoración de éste y su propio

procedimiento de determinación de la base imponible, de manera que negaban la interconexión de los tributos dentro del⁵ Sistema Tributario.

Este principio de estanqueidad, llevado a su posición extrema, adolecía de graves defectos doctrinales, funcionales e incluso jurídicos, porque negaba la propia existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas del mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc.

Hubo incluso un intento normativo de superar el principio de estanqueidad en el Decreto 208/1974, de 25 de Enero, que desarrolló el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de Noviembre, que modificó la tributación de las plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto de la valoración de los activos enajenados, y así dispuso textualmente: «(...) De modo especial, la Administración Tributaria podrá aplicar los valores que hayan prevalecido a los efectos de la liquidación de los Impuestos de Sucesiones o Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o en su caso, del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes o de cualquier otro tributo».

Ahora bien, la crisis del principio de estanqueidad, no lleva indefectiblemente y de modo absoluto y general

5 En la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de Noviembre de 2013, se expone que, la evolución relativizadora de los principios de estanqueidad fiscal y unidad de la Administración ha llevado a una numerosa Jurisprudencia sobre esta cuestión, en la que se puede llegar a soluciones dispares si no se estudia con rigor la concreta situación litigiosa. En esa jurisprudencia merecen destacar las Sentencias de 30 de Marzo de 1999 (rec. cas. núm. 5213/1994), 19 de Enero de 2001 (rec. cas. núm. 5989/1995), 3 de Mayo de 2010 (rec. cas. núm. 1083/2005) y 3 de Junio de 2010 (rec. cas. 2268/2005), que de forma pertinente aplicó el principio de estanqueidad por carecer de similitud valorativa los impuestos afectados. Así, la Sentencia de 30 de Marzo de 1999 no aborda la valoración de inmuebles, al centrarse la discusión en la consideración a efectos del Impuesto sobre Sociedades como gasto o como mayor valor de un inmovilizado de unos intereses implícitos en la financiación para la adquisición de unos bienes. Por su parte, la Sentencia de 19 de Enero de 2001 se refiere al cálculo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, que no se basa en valores de mercado, sino en valores catastrales del suelo y en el periodo de permanencia de los bienes en el patrimonio personal. También en la Sentencia de 3 de Mayo de 2010 se confirmó la tesis de la Audiencia Nacional, que declaró la procedencia de comprobación en el Impuesto sobre Sociedades no aceptando la valoración del Impuesto sobre el Valor Añadido, por entender que las normas del Impuesto sobre Sociedades disponen la valoración de los negocios entre entidades vinculadas, estableciendo criterios distintos de los previstos la legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido, para apreciar las mismas operaciones, respondiendo esta disparidad a la finalidad diversa de ambos tributos.

4 Me remito a lo expuesto por Huesca Boadilla en: «A vueltas con la estanqueidad tributaria», Boletín de Información Tributario. Colegio de Registradores de la Propiedad de España nº 183 (2015); téngase en cuenta, no obstante, la aparición del “valor de referencia”, sometido favorablemente para la Hacienda Pública a enjuiciamiento constitucional.

al principio de unidad de las valoraciones en todos los tributos, porque ello es una utopía, como la que existió en España principalmente a lo largo del siglo XVIII acerca del anhelo de establecer la Única Contribución (Memoriales de D. Miguel de Zabala, D. Martín de Loynaz, D. Zenón de Somodevilla, Marqués de la Ensenada, y tantos otros), que incluso culminaron en el intento del Rey Carlos III, mediante sus tres Decretos de 4 de Julio de 1770, de establecer la Única Contribución, intento que fracasó y así siguieron los Proyectos, los Memoriales y la utopía, hasta principios del Siglo XIX.

La propia existencia de un Sistema Tributario lleva, de igual modo, a la negación del principio de unidad, como algo absoluto, porque todo Sistema se basa en la diversidad de sus elementos, de modo que ignorar este hecho, es sencillamente una posición dialéctica que peca de una nociva e irreal simplicidad; la determinación del valor de los bienes y derechos que integran el hecho imponible de los impuestos sobre el patrimonio, o cuya transmisión opera en los impuestos indirectos sobre el tráfico patrimonial y en los impuestos sobre el volumen de ventas, o que generan ganancias de capital gravadas en los Impuestos sobre la Renta, es extraordinariamente diversa, y así los valores pueden ser históricos o actuales, de acuerdo con los valores del mercado o fijados capitalizando rentas reales o medias, ciertas o presuntas, los procedimientos jurídicos pueden ser distintos, estimación directa-contable, indirecta, comprobación administrativa de valores, etc.

Todas estas diferencias deben ser tenidas en cuenta y debidamente ponderadas a la hora de apreciar si es posible o no la unidad de valoraciones, pero a su vez constituye un axioma que, si el concepto técnico fiscal del valor es igual o muy próximo, y el método de valoración admisible es el mismo, como por ejemplo el dictamen pericial aplicado a efectos de un tributo, no tiene sentido el mantener un valor distinto en el otro tributo.

Por último, no hay inconveniente serio para admitir que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma en un Impuesto del Estado, cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender a efectos de un Impuesto estatal, gestionado por éste, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias.

La conclusión es que cada caso debe analizarse teniendo

presente las similitudes y las diferencias que existen entre los tributos en liza, que es lo que hizo el Tribunal Supremo⁶, con respecto a las valoraciones, conclusión que procede extender al concepto de maquinaria al que se refieren las leyes reguladoras de los diferentes tributos, conforme se expone a continuación.

b. La solución que ofrece la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido

6.- Expuesto lo anterior comenzamos dando cuenta de la solución a la que se llega en el Impuesto sobre el Valor Añadido; es Jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que el concepto de entrega de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien; la finalidad de la Sexta Directiva y, obviamente, de la actual Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2006, podría verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos imposables, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que varían en función del Derecho Civil del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las Sentencias de 8 de Febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Reo. P. I-285, apartados 7 y 8; de 4 de Octubre de 1995, *Armbrrecht*, C-291/92, Rec. p. I-2775, apartados 13 y 14; de 6 de Febrero de 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, Rec. p. 1-1317, apartados 32 y 33, y de 21 de Abril de 2005, *HE*, C-25/03, Rec. p. 1-3123, apartado 64).

Este concepto ha sido asumido de modo expreso por la Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 7 de Noviembre de 2017 (recurso de casación nº 1709/2016), la cual expone en su fundamento de derecho tercero:

“Pero como hemos advertido en numerosas ocasiones, valga por todas la Sentencia de 30 de Enero de 2014, rec. cas. 4776/2011, el concepto de "entrega de bienes" tiene su propia significación en el ámbito de este impuesto armonizado, pues el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se apresuró a establecer la uniformidad precisa para evitar que se hiciera depender en cada Estado miembro su significación en atención a cada regulación nacional. Recordemos que ya el Tribunal de Justicia de la Comisión Europea, en la Sentencia de 8 de febrero de 1990, al resolver el asunto C-320/88, caso *Staatssecretaris van*

⁶ Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5,7 y 12 de Octubre de 2015.

Financién contra Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, elaboró una doctrina, en la que la puesta a disposición se separa de la entrega precisa para la transmisión del dominio. El Tribunal respondió a la siguiente pregunta:

¿Debe interpretarse el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva en el sentido de que sólo existe entrega de un bien en el sentido de dicha disposición cuando se transmite la propiedad jurídica del mismo?"

Pues bien, el fallo de la Sentencia fue el siguiente:

"1º.-El apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera, «entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien»⁷.

7.- Según la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de Abril de 2023:

"Es preciso señalar que, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla dicha operación, para determinar, por una parte, si da lugar, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única y, por otra, si en este último caso dicha prestación única debe calificarse de «entrega de bienes» o de «prestación de servicios» [Sentencias de 10 de Marzo de 2011, *Bog y otros*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, apartado 52, y de 25 de Marzo de 2021, *Q-GmbH* (Seguro de riesgos especiales), C-907/19, apartado 19 y jurisprudencia citada].

En particular, si bien se desprende del artículo 1, apartado 2, segundo párrafo, de la Directiva 2006/112 que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. A este respecto, procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial [véanse, en este sentido, las Sentencias de 10 de Marzo de 2011, *Bog y otros*, C-497/09, C-499/09,

C-501/09 y C-502/09, apartado 53, y de 25 de Marzo de 2021, *Q-GmbH* (Seguro de riesgos especiales), C-907/19, apartado 20 y jurisprudencia citada].

Además, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación, única cuando no son independientes (Sentencia de 2 de Diciembre de 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, apartado 23)".

8.- La Jurisprudencia ha analizado las operaciones complejas y su consideración unitaria o por contra separada, optándose por la primera pues estando en presencia de los factores distintivos provenientes de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre las prestaciones principales y accesorias, llegamos a la conclusión de que la operación que se realiza en desarrollo del contrato público celebrado al efecto constituye un supuesto de entrega de bienes y más concretamente, entrega de agua para alimentación o consumo humano, favorecida con el tipo bonificado del 10 por 100; las razones que avalan esta calificación se expresan seguidamente:

"De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea transcrita deriva que, en el caso de una operación compleja única, una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (así, las Sentencias de 22 de Octubre de 1998, *Madgett y Baldwin*, C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 24, y CCP, apartado 30)".

Por ello las operaciones realizadas en virtud de un contrato de concesión mixto, que incluye el proyecto y la construcción de una planta desaladora y su posterior explotación, entendida ésta como una operación compleja que obliga a la captación y al tratamiento del agua y, de modo ulterior, a su suministro, constituyen entregas de bienes que tributan al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, conforme a lo dispuesto en el artículo 91.Uno.1.4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; por considerarse que la conexión indisoluble entre todas las actividades que el concesionario realiza en cumplimiento del contrato deben ser objeto de un tratamiento unitario y, en las circunstancias que presenta el asunto que nos ocupa, debe predominar la faceta de entrega del agua potable a los destinatarios o consumidores finales, atendiendo a la finalidad última a que se aspiraba en la celebración del contrato administrativo y a la percepción del consumidor sobre la índole de las prestaciones examinadas.

7 Según la Jurisprudencia europea: "El concepto de entrega de bienes elaborado por la Jurisprudencia es un concepto económico más que jurídico, de modo que el devengo en el Impuesto sobre el Valor Añadido puede tener lugar aun cuando no se haya producido el efecto traslativo del derecho de propiedad, pero se hayan cedido facultades del propietario; preciso, pues, se hace analizar caso por caso a los efectos de identificar cuando se adquieren estas facultades".

9.- También se ha ocupado la doctrina jurisprudencial europea del concepto de edificio⁸ y su relación con los cimientos, siendo su doctrina la siguiente:

“En efecto, en primer lugar, en la Sentencia de 30 de Septiembre de 2021, *Icade Promotion C-299/20*, apartado 57, el Tribunal de Justicia declaró que la urbanización de los terrenos, como la conexión a las redes de electricidad, gas, agua, etc., no puede tener como consecuencia el cambio de la calificación jurídica de estos terrenos a «edificio», en el sentido de construcción fijada al suelo mediante, en particular, cimientos. De este modo, se limitó a afirmar que los cimientos son un medio para fijar una construcción al suelo, y no que estos constituyan, como tales, un edificio.

A continuación, es cierto que, en la Sentencia de 8 de Junio de 2000, *Breitsohl C-400/98*, apartados 46 y 54, el Tribunal de Justicia afirmó, en relación con una construcción que comprendía unos cimientos terminados y pavimento parcialmente terminado, que se trataba de una entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan anterior a su primera ocupación. Sin embargo, como reconocen nuestras Sentencias y las otras tres sociedades demandadas en el litigio principal en sus observaciones escritas, ese asunto no versaba sobre la interpretación del concepto de «edificio» o de «parte del mismo», en el sentido del artículo 4, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva 77/388, que era la disposición equivalente, en dicha Directiva, al artículo 12, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, de modo que esa afirmación incidental del Tribunal de Justicia no basta para invalidar las conclusiones resultantes de la interpretación de esta última disposición que figura, en particular, en los apartados 52 a 55 de la presente Sentencia.

Por último, en la Sentencia de 16 de Enero de 2003, *Maierhofer C-315/00*, apartados 32 y 33, el Tribunal de Justicia declaró que unos edificios de una o de dos plantas que se levantan sobre zócalos de hormigón contruidos sobre una base de hormigón anclada en el suelo constituyen, aun cuando sean desmontables y trasladables, «bienes inmuebles». Así pues, la apreciación del Tribunal de Justicia en dicha Sentencia se refería a edificios terminados, y no a los cimientos de los mismos.

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores,

8 En el art. 6 de la *Ley 37/1992, de 28 de Diciembre*, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido y al referirse al «Concepto de edificaciones» se expone que tienen esta consideración: “Las instalaciones industriales no habituales, tales como diques, tanques y cargaderos”.

procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 12 de la Directiva del del Impuesto sobre el Valor Añadido debe interpretarse en el sentido de que una operación de entrega de un terreno dotado, en la fecha de dicha entrega, exclusivamente de cimientos para viviendas constituye una entrega de un «terreno edificable», en el sentido del mencionado artículo”⁹

c. La maquinaria en la regulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles

10.- El concepto de “maquinaria” o simplemente de “máquina”, guarda relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que encuentra su actual regulación en el *Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de Marzo*, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, y que incorpora sustancialmente la *Ley 39/1988, de 28 de Diciembre*, y que se complementa con el *Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de Marzo*, sobre el Catastro Inmobiliario¹⁰.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, regulado inicialmente en la ya citada *Ley 39/1988, de 28 de Diciembre*,¹¹ también se desarrolla por normas reglamentarias, pues hasta la aparición del *Real Decreto 1020/1993, de 25 de Junio*, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se completaba con la Orden Ministerial (Economía y Hacienda) de 28 de Diciembre de 1989, que a su vez enlazaba con otras de fecha anterior que referidas a la Contribución Territorial Urbana, permitían afirmar a la más autorizada doctrina «esa vacilante cadena de disposiciones que, con escaso o nulo asidero legal, se han

9 Por aludir a la realidad más próxima tiene dicho el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que el artículo 14, apartado 1, de la *Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de Noviembre de 2006*, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión modificada por la *Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de Diciembre de 2009*, en relación con el artículo 15, apartado 1, de la *Directiva 2006/112, de 28 de Noviembre de 2006*, en su versión modificada, debe interpretarse en el sentido de que el suministro de electricidad para recargar un vehículo eléctrico en un punto de recarga que forma parte de una red pública de puntos de recarga constituye una entrega de bienes en el sentido de la primera de estas disposiciones.

10 De la *Ley 48/2002, de 23 de Diciembre*, del Catastro Inmobiliario, así como de la *Ley 51/2002, de 27 de Diciembre*, de Haciendas Locales, procede la expresión: “Bien inmueble de características especiales” (BICE) a la que nos referiremos en el texto y que se define de la forma siguiente: “1. Los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligados de forma definitiva para su funcionamiento, se configuran a efectos catastrales como un único bien inmueble. 2.- Se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos conforme al apartado anterior, en los siguientes grupos: a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refinado de petróleo, y las centrales nucleares; b) Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego; c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje; d) Los aeropuertos y puertos comerciales.”

11 Sobre el análisis de los diversos tipos de bienes en el Código Civil, véase, por todos la obra del Profesor Lacruz Berdejo: “*Elementos de Derecho Civil*”, Editorial Borch, (1989), págs. 24 y ss.

sucedido en la etapa que ahora examinamos, aunque posiblemente sea sazonado fruto de meditaciones técnicas emanadas de facultativos deseosos de dar una adecuada ordenación a esta compleja cuestión, ayuna, en cambio, de fundamentación jurídica¹²»

Pues bien, tanto en el Real Decreto 1020/1993, de 25 de Junio, como en su predecesora Orden Ministerial de 28 de Diciembre de 1989, se dispone, Norma Quinta, Letra B, que tendrán la consideración de construcciones:

“Las instalaciones comerciales e industriales, tales como diques, tanques, cargaderos, etc., que sean asimilables al concepto de edificio y no al de máquinas, aparatos o artefactos.”

El artículo 62 de la Ley, y en relación con la temática que nos ocupa, encabeza su contenido dando entrada a la siguiente expresión:

“A efectos de este impuesto tendrán la consideración de bienes *inmuebles* de naturaleza urbana:

(...)

b) Las construcciones de naturaleza urbana, entendiendo por tales:

1.- Los edificios... y las instalaciones comerciales e industriales, asimilables a los mismos, como diques, tanques o cargaderos.”

Este recordatorio de la normativa a aplicar lo es con el exclusivo objeto de desechar la argumentación que pudiera ser esgrimida en el sentido de que la referencia a las «máquinas, aparatos o artefactos» es sólo una mención del componente mobiliario que suele situarse en el entorno de las instalaciones industriales, pero sin afectar a éstas, que en todo caso se considerarían construcciones sujetas al Impuesto.

El planteamiento expuesto no supera una mera hipótesis de trabajo, pero no por ello renunciamos a exponerla y a rebatirla, pues no nos ofrece duda alguna que las instalaciones industriales no sujetas son aquellas que merecen para el legislador la condición de bienes inmuebles.

Estamos, en consecuencia, ante bienes inmuebles que, en principio, constituirán materia imponible, pero que por norma de no sujeción, no pertenecen al objeto del tributo, y sin que, por ello, tenga sentido alguno la consideración de que en la Norma Quinta, letra b), del texto reglamentario se están mencionando los bienes

muebles, pues ya se ha dicho que a partir de la vigencia de la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, se está en presencia de un gravamen inmobiliario.

La consideración, en fin, de la maquinaria como bien inmueble viene avalada, además, por lo dispuesto en el Código Civil, siempre susceptible de invocación y no sólo por el carácter supletorio que le confiere el apartado segundo del artículo noveno de la Ley General Tributaria.

Y en tal sentido es preciso recordar con la doctrina que del conocido artículo 334 del Código Civil se desprenden al menos dos vías para la consideración de las instalaciones industriales como bienes inmuebles; en efecto, la defendida tesis que clasifica las diversas categorías de bienes inmuebles, incluyendo en ella los que lo son por incorporación o destino, nos permite traer aquí a colación lo que se dispone en los apartados tercero y quinto del citado artículo, de donde se obtiene la conclusión del carácter inmobiliario de las instalaciones industriales, como las que constituyen el objeto del presente estudio¹³.

En efecto, un horno, una unidad de destilación o una central de generación constituyen en sentido sustancial «maquinaria», producto de la labor de ensamblaje de sus diversas partes o pertenencias; su apariencia externa, y su unión al suelo, mediante el correspondiente anclaje, enlaza con la descripción del artículo 334, apartado tercero, del Código Civil, en el sentido de merecer la consideración de bien inmueble: «Todo aquello que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto»; cualquier observador de la realidad concluirá que lo descrito al inicio del presente párrafo responde a lo expuesto por el precepto transcrito.

En fin, no puede olvidarse que hace más de cien años ya preveía el Código Civil que tendrían la consideración de bienes inmuebles, en este caso por destino: «las

¹³ Según el parecer del Tribunal Supremo plasmado en Sentencia de 25 de Junio de 2021: «En cuanto a la necesidad de la revisión de oficio de las liquidaciones cuyo importe fue objeto de devolución por el Ayuntamiento eran firmes ha de tenerse en cuenta de la defectuosa notificación de los valores catastrales, que devienen así ineficaces hasta la correcta notificación, ha determinado la ineficacia sobrevenida también de los actos de liquidación, al ser una actuación en cascada que determina la procedencia del abono de las referidas liquidaciones, sin que desde la óptica analizada pueda entenderse que esta actuación tenga relevancia para determinar la ruptura del proceso causal atribuible a la Administración del Estado». La conclusión a la que se llegó fue la siguiente: «Por tanto, y en línea con la jurisprudencia citada, hemos de concluir que el Ayuntamiento de Guía de Isora, si bien legitimado para impugnar la Ponencia de Valores del municipio, debió acudir al requerimiento a que se refiere el artículo 44 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo o bien interponer directamente recurso contencioso-administrativo, resultando inadmisibile, como así lo declaró la resolución aquí impugnada, el recurso de reposición presentado».

¹² Me refiero a la monografía del Profesor Sainz de Bujanda sobre la Contribución Territorial Urbana, Consejo Territorial de Cámaras de la Propiedad Urbana, de la Comunidad Valenciana (1996)

máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma».

A la vista de ello no puede ofrecer duda alguna que las «máquinas, aparatos o artefactos» a los que se refiere la Norma Quinta, letra b), del Real Decreto 1020/1993, de 25 de Junio, son bienes inmuebles por incorporación o destino y, en consecuencia, se predica de ellos la no sujeción, cuando las instalaciones industriales sean asimilables a ellos y no a edificios:

La sujeción de los mismos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles viene determinada por su mención expresa en la Ley, como ejemplo de instalaciones industriales asimilables a los edificios.

Se mantiene así la redacción del precepto que le sirve de antecedente y que ha tenido una conocida fuerza expansiva, pues con la misma redacción se ha trasladado al régimen jurídico de otros impuestos, sin embargo, es del todo punto evidente que la asimilación a los edificios no puede tomar como base la trilogía de expresiones citada, pues, salvo en lo que se refiere a «tanques», en el resto, o sea, diques y cargaderos, la relación de semejanza de la maquinaria con los edificios es del todo punto inexistente.

Por ello entendemos que la similitud habrá que buscarla entre la instalación industrial y el edificio, y no con los diques, tanques y cargaderos; por esta razón, a mi entender, la ya citada Norma 5 del Real Decreto 1020/1993, de 25 de Junio, es más precisa al disponer, como ya quedó transcrito, que tendrán la condición de construcciones sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles: «Las instalaciones industriales que sean asimilables al concepto de edificio y no al de máquinas, aparatos o artefactos».

Quedando claro, según se expuso, que estas últimas son las que revisten naturaleza inmobiliaria y que la relación de semejanza con los diques, tanques y cargaderos a nada conduce, sólo nos resta por examinar el concepto de edificio, por ver si en él puede subsumirse una instalación industrial.

El artículo 62 b).I de la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, no proporciona un concepto propio de edificio, a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; se trata, pues, y en principio, de un concepto tomado por el legislador de la realidad subyacente, y que por ello no debe suscitar especiales dudas al intérprete.

La doctrina entiende que son edificios «las construcciones donde se pueden cobijar o albergar alguien o algo»; esta misma orientación es la que ha tenido reflejo en el artículo Sexto. Dos a) de la ya citada Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, Reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, que considera incluidos dentro del concepto de construcción:

“Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica”.

Cuando la actividad económica es fabril es cuando surge la no sujeción al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, al no poderse asimilar a edificio, pues la instalación industrial tiene como destino la producción y no el cobijo, guarda o depósito de cosas.

De esta manera queda corroborada la no sujeción en función de un criterio de asimilación, en cuya labor han de prevalecer los aspectos técnicos de la instalación industrial y su situación física, en tanto en cuanto la «maquinaria, aparato o artefacto», puede ser el contenido de un edificio industrial, o aparecer de forma autónoma, al margen de cualquier tipo de continente; de esto segundo es de lo que se trata, cual acontece con los hornos, unida-des de destilación o centrales de generación, que son el prototipo de instalaciones industriales no sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

11.- A nuestro entender, sigue siendo válida la alusión a la incidencia de las instalaciones industriales en otro gravamen distinto, concretamente en el Impuesto sobre Actividades Económicas¹⁴; en efecto, del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de Septiembre, se desprende que las propias instalaciones industriales se convierten en elementos tributarios, cuyas características son tomadas en cuenta para determinar la cuota tributaria a satisfacer; a diferencia de otros Epígrafes, en que se toma en consideración el número de obreros o la energía consumida, en los procesos fabriles más importantes se parte de un presupuesto de hecho específico, como la capacidad de refino o la potencia instalada; esto significa que las instalaciones ya se encuentran consideradas por el legislador tributario como materia imponible de otro gravamen.

Pero esta delimitación, que parece clara en el sector energético, por mención expresa del legislador, de las

¹⁴ Me remito a lo que dejé expuesto en: “El Impuesto sobre Actividades Económicas en la Jurisprudencia Suprema”, Revista Tributos Locales nº 171 (2024)

instalaciones industriales como elementos tributarios no excluye la consideración generalizada de todas las construcciones industriales, no asimilables a edificios, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, pues cualquiera que sea la posible fundamentación de la conclusión que se expone, lo bien cierto es que el Impuesto citado sólo ha querido considerar dentro de su ámbito lo que puede reconducirse al concepto de edificio, quedando las instalaciones industriales que no reúnan sus características no sujetas al mismo, como reiteradamente hemos expuesto a lo largo de estas páginas.

12.- Pero lo anteriormente expuesto quedó sin efecto con relación a los BICES y con conclusión aplicable al futuro por la Disposición Adicional Séptima de la Ley 16/2007, de 4 de Julio, que añadió un apartado al artículo cuarto del Real Decreto 1/2004, de 5 de Marzo, del Catastro Inmobiliario, y en el que se estableció que a efectos de la inscripción de estos inmuebles en el Catastro y de su valoración no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquella que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas:

“Son bienes inmuebles a efectos catastrales las máquinas y aparatos unidos a los mencionados efectos industriales, siempre que no puedan separarse sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto de la industria que se realiza”.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 30 de Octubre de 2009¹⁵, había expuesto, antes de la innovación procedente de la Ley 16/2007, de 4 de Julio, lo que a continuación se indica:

“Son, por tanto, bienes inmuebles a efectos catastrales no sólo los edificios sino también las máquinas y aparatos unidos a los mencionados efectos industriales, siempre que no puedan separarse sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto de la industria que se realiza. Y este es el carácter de las denominadas “máquinas, aparatos o artefactos” que la Sentencia excluye en base a la Norma 5 de la Orden de 28 de Diciembre de 1989. Pero es preciso señalar que esta Orden lo que aprobó fue unas simples Normas Técnicas de Valoración y Cuadro Marcos de Valores de Suelo y de Construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, normas que por tanto en ningún modo pueden modificar las normas sustantivas de Código Civil y de la Ley de Haciendas Locales.

En consecuencia, será preciso entender que cuando la Norma 5 establece que tiene la consideración de

construcción la instalación comercial o industrial, que se asimila a estos efectos a un edificio, “y no al de máquinas, aparatos o artefactos”, está estableciendo que las máquinas o aparatos que tienen el carácter de bienes muebles con arreglo a las normas sustantivas en ningún caso tienen la consideración de construcciones no son asimilables al concepto de edificio; las máquinas o aparatos que propiamente son bienes muebles, independientes del edificio, tienen un régimen jurídico peculiar y no están sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles”.

d. La maquinaria y el Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

13.- En relación con el Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras también se ha suscitado la problemática referente a la “maquinaria” al no existir unas normas específicas sobre el particular, ante todo recordemos que a tenor del art.100 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales:

“El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho ponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al Ayuntamiento de la imposición”.

Añadiéndose con referencia a la base imponible en el art. 102 de la disposición mencionada:

“La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla.

No lo forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no logre, estrictamente, el coste de ejecución material ¹⁶”.

14.- De la base imponible se excluyen las instalaciones industriales, conclusión que hay que deducirla del

¹⁵ Me he ocupado del tema en: “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, análisis jurisprudencial”, en “Carta Tributaria”, números 104 y 105 (2023)

¹⁶ Véase la monografía de De Cobo Olvera: “Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica”. Editorial Impredisur. Granada, 1991.

significado jurídico-tributario de los preceptos a aplicar, pues falta, como se ha dicho, una norma específica sobre el particular.

Ahora bien si la base imponible en el Impuesto que nos ocupa se identifica con el presupuesto de ejecución material de la construcción, instalación u obra, en tanto en cuanto dicho presupuesto pueda ser asumido, como contenido material, por la licencia de obras o urbanística, forzoso será concluir que las instalaciones industriales han de excluirse de la base de imposición del gravamen, pues si bien su importe forma parte del presupuesto total, su contenido material queda al margen del objeto de la licencia que pueda expedir la Corporación Local.

Por ello, y con relación al antecedente de esta figura tributaria, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 19 de Abril de 1980, expuso que la tasa municipal por el otorgamiento de licencia de obras y en cuanto a la determinación de la base imponible se refiere se ha de proyectar sólo sobre la obra civil, con exclusión de la maquinaria industrial; con mayor amplitud argumental, y con la necesaria claridad, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de Mayo de 1982 señala:

“Que como la tasa que se pretende cobrar a “Butano, S.A.”, se basa en el número 7 del artículo 440 de la Ley de Régimen Local, hay que estar a los términos del precepto en cuestión, que únicamente permite gravar con esos derechos y tasas el hecho imponible consistente en la “petición de licencia para construcciones y obras en terrenos”, de donde se desprende que el coste de las instalaciones mecánicas que, en virtud de esas obras se van a situar en el terreno, no puede ser objeto de gravamen, ni por lo tanto su importe ser incluido en la base del arbitrio, ya que mediante ello no se construye ni se realizan obras, sino que se incorporan esos elementos, en virtud de determinadas obras, cuyo importe será el que deba de tenerse en cuenta a efectos de fijar la base de la Tasa; admitir lo contrario sería tanto como aplicar la analogía para extender más allá el ámbito del hecho imponible, infringiendo claramente lo establecido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria.

Que ya esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en algún caso análogo al actual, habiendo establecido la misma doctrina que ahora se establece en su Sentencia de 19 de Abril de 1980, al confirmar la sentencia apelada que así lo había declarado, por lo que en virtud del principio de unidad de doctrina (que no es sino una manifestación del de seguridad jurídica, proclamado por la Constitución), debe declararse ajustada a Derecho la sentencia apelada, lo que produce como consecuencias la desestimación del recurso de apelación interpuesto contra ella.”

Cuando aparece el actual tributo, a la doctrina le parece fuera de duda que lo anterior ha de ser asumido por el Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, no sólo por ser el antecedente inmediato del gravamen, sino también por ser idéntica la razón por la cual las instalaciones industriales quedan excluidas de la base imponible.

15.- Según expuse¹⁷ es evidente que las instalaciones industriales (maquinaria de un taller, elementos industriales de una almazara, etc.) no necesitan por sí solas dichas licencias; estas instalaciones también necesitan de otras autorizaciones, pero no la de obras o urbanística y por tanto están fuera del concepto del hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; no otra cosa se desprende de la doctrina seguida bajo la anterior legislación por la Jurisprudencia acerca de la no sujeción de las instalaciones industriales en sí mismas consideradas a la tasa por expedición de licencia de obras o urbanística (ver, entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo 19 de Abril de 1980, 10 de Mayo de 1982 y 18 de Abril de 1983).

La Jurisprudencia participa asimismo de esta tesis, y así, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, de 16 de Julio de 1993 ha expuesto:

“Comenzando con el análisis de lo que, en el caso de autos, debe integrar la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, la Sala entiende que los gastos que deben formar parte de la base imponible son únicamente los relativos a las obras, edificaciones e instalaciones, que en el expediente administrativo merecen el calificativo técnico de “obra civil”, con exclusión en todo caso del coste de la maquinaria, ya que estas últimas no integran el concepto técnico (artículo 23 de la Ley General Tributaria) de instalación industrial, el cual queda referido en su significación patrimonial y contable a la “cuenta de activo representativa del valor de las instalaciones de la empresa que permiten la realización de la función típica de la misma, a excepción de la maquinaria propiamente dicha”. Por ello, la Sala entiende que la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras únicamente comprende, en este caso, el importe de la obra civil del proyecto de “remodelación de la Refinería, 1ª Fase”, sin que en esa cifra pueda incluirse, como ha hecho el Ayuntamiento, el importe de la maquinaria.”

¹⁷ Me remito a mi monografía: “La tributación de la Empresa energética: petróleo y gas”, en “Carta Tributaria” nº 44 (2018); véase también: “La fiscalidad internacional de las rentas inmobiliarias: arrendamientos, transmisiones de inmuebles e importaciones de renta”, del Profesor Serano Antón, Ponencia presentada en el seno de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, en el Curso 2025/2026.

III. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 12 DE JUNIO DE 2026

16.- Llegados a este punto abordamos ya la doctrina que se expone en la Sentencia mencionada en el epígrafe, recordando previamente y a modo de síntesis que en todos los componentes del Sistema Tributario tiene incidencia el concepto de “maquinaria”, bien para integrar total o parcialmente el hecho imponible o su medición como base imponible; además inciden aquí los principios de unicidad y de estanqueidad, que si bien referidos inicialmente a las valoraciones, no existe obstáculo alguno para referirlos al ámbito conceptual; expuesto lo anterior damos ya cuenta de lo que analiza el Tribunal Supremo al responder a la cuestión que se le somete a su consideración, y que por lo expuesto al inicio va a crear Jurisprudencia, al no existir un pronunciamiento previo de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, sobre el particular.

En efecto y como se manifestó al respecto del Tribunal Supremo, se solicitó un pronunciamiento cuyo objeto ha de ser el siguiente:

“Precisar si, a efectos de determinar la sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es posible calificar como bien inmueble toda instalación, elemento o maquinaria que se halle al servicio de la explotación de una industria, aun cuando su adquisición no comporte la del terreno en la que se encuentran situados”

Y en relación específica con el Recurso de Casación que a tal fin fue preparado se precisó por la parte recurrente que:

1) En relación con lo dispuesto expresamente en el art. 334.5 del Código Civil, al no ser la parte transmitente de la unidad productiva adquirida por mi representada la propietaria de las naves industriales donde radican y se ubican las máquinas en cuestión, no se cumpliría el requisito exigido de ser la misma persona la propietaria de las naves y las máquinas para mutar la naturaleza de dichas máquinas de bienes muebles a bienes inmuebles por destino.

2) En virtud de lo anterior, las máquinas transmitidas en 2017 con la adquisición por mi representada de la unidad productiva de Alcantarilla deberían calificarse como bienes muebles a los efectos del Impuesto

sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,, por cuanto no se reúne en el presente caso todos los requisitos exigidos tanto en el art. 3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como en el apartado quinto del art. 334 del Código Civil, para su mutación a bienes inmuebles por destino.

3) Ello debería conducir, casando y anulando la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia recurrida, a anular tanto la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Región de Murcia de fecha 29 de Octubre de 2021, como la previa Resolución desestimatoria de la ATRM de la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos formulada por mi representada el 3 de Julio de 2017, y la Resolución con liquidación provisional del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, nº ILT 130220 2019 003802 dictada por el Servicio de Gestión Tributaria de la ATRM, Resoluciones que dieron lugar a la presente controversia”.

17.- La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Junio de 2026, recuerda que el debate se centra en la calificación jurídica de los bienes transmitidos, sosteniendo la parte recurrente que “las máquinas transmitidas en 2017 con la adquisición por mi representada de la unidad productiva...deberían calificarse como bienes muebles a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”-p. 10 del escrito de formalización-.

En particular, debemos interpretar el art. 3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, conforme al cual:

“Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo.

Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del Impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos”.

Por otra parte, el art. Art. 334 del Código Civil dispone que:

“Son bienes inmuebles:..... 5.- Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en

un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma”.

18.- El art. 333 del del Código Civil establece que “todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación se consideran como bienes muebles o inmuebles”.

A la hora de definir qué sea un bien inmueble, el art. 334 del del Código Civil no ofrece un concepto general, sino que describe una serie de supuestos que permiten calificar un bien como tal.

Tradicionalmente, se ha venido entendiendo que los distintos supuestos descritos en el art. 334 del del Código Civil pueden clasificarse en los siguientes grupos: a) inmuebles por naturaleza; b) inmuebles por incorporación; c) inmuebles por destino o por destinación; d) los inmuebles por analogía.

Centrándonos en los bienes inmuebles por destino, a la hora de determinar cuándo un bien se “destina” a la industria o explotación en un edificio o heredad, caben dos posibilidades:

–“por una parte, es posible que se requiera un acto de voluntad del propietario para la destinación, de forma que, como indica nuestro Código Civil, esta se determine por la voluntad del “propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad;

–pero, por otra parte, es posible adoptar una solución más objetiva en la que lo determinante sea no tanto el elemento subjetivo como que pueda apreciarse la existencia de una finalidad económica que, analizada objetivamente, lleve necesariamente a entender que dicha unidad de destino existe”.

Como se infiere de la lectura del art. 334.1.5º del del Código Civil, para esta norma es relevante la voluntad del “propietario de la finca”-elemento subjetivo-; sin embargo, el art. 3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, opta claramente por restar relevancia a la voluntad del propietario, eligiendo un modelo más objetivo en el que lo determinante sea que las instalaciones estén “establecidas con carácter permanente”, es decir, basta con que las instalaciones no sean puramente transitorias o precarias, sino que pueda apreciarse en ella una clara estabilidad en la afectación, pues sin ellas no es posible la finalidad económica buscada: por ello, indica la norma que le resulta indiferente la voluntad del propietario del terreno y claramente establece que considerará, a efectos del impuesto, el bien como inmueble aunque “el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos”.

19.- El precepto a tener en consideración es el contenido en el artículo tercero, apartado segundo, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a cuyo tenor y conforme ya se ha expuesto:

Se consideran:

“Bienes inmuebles, a efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos”.

20.- Por todo ello cuando esta regla no sea aplicable, se acudirá a lo dispuesto en el párrafo primero y, por lo tanto, se estará a lo dispuesto en “el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo”; pues es regla clásica de interpretación que, cuando concurren una norma general y otra especial, debe aplicarse esta última, al ajustarse más al hecho concreto y ser esta la voluntad del legislador, pues de aplicarse lo general frente a lo particular, como pretende la recurrente, nunca se aplicaría la regla especial y no es razonable pensar que el legislador ha querido una “*lex sine effectu*”¹⁸.

En resumen, para la Sala Tercera del Tribunal Supremo, a efectos del Impuesto debatido, es de aplicación preferente la regla especial establecida en el art. 3, párrafo 2º, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y solo en los supuestos en los que no pueda aplicarse dicha norma será posible acudir al Código Civil y al Derecho Administrativo.

21.- La doctrina que se establece es la siguiente:

“Contestando a la cuestión planteada por el auto de admisión, a los efectos de determinar la sujeción a la modalidad de Trasmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es posible calificar como inmueble toda instalación, elemento o maquinaria al servicio de la explotación de una industria, siempre que concurren las circunstancias del párrafo segundo del art. 3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aun cuando su adquisición no comporte la del terreno en que se encuentran situados”.

18 A ello se refirió la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Octubre de 2021, al exponer: “no cabe duda de que las instalaciones objeto de discordia consistían básicamente en elementos móviles, fijados al suelo, con vocación de permanecer unidos al mismo, susceptibles de ser montados y desmontados y encaminados a satisfacer las necesidades de la explotación del parque acuático. Por tanto, merecían la consideración de bienes inmuebles, tal y como éstos aparecen definidos en el art. 3.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados “Y en la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Noviembre de 2010 (rec. 185/2006), en la que razonamos: “estamos en presencia de lo que la doctrina civil denomina una “*universitas juris*”, es decir una pluralidad ontológica de bienes a los que el derecho de un tratamiento unitario, en fuerza de la unidad lógica del complejo, en atención a su destino, asimismo unitario”.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS31

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....31

- Tributación en el ITPAJD de la elevación a público del contrato de opción de compra sobre acciones con carácter gratuito a favor de una persona jurídica31
- Tributación de la escritura pública que instrumenta la reversión de la donación31
- Tributación de la prescripción adquisitiva o usucapión declarada por sentencia judicial firme32
- Base imponible de los inmuebles adjudicados en subasta administrativa33
- Escritura pública de obra nueva y división horizontal.....33

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES34

- Devolución de ingresos indebidos instada por el sucesor motivada en la anulación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea del régimen sancionador asociado al incumplimiento de la obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero, incluyendo el régimen de ganancias patrimoniales no justificadas que afectó al causante34
- Tributación de la indemnización percibida por el beneficiario de un seguro de vida por incapacidad permanente absoluta siendo el tomador su cónyuge35
- Legado de inmuebles y participaciones en favor de una sociedad limitada35
- Escritura de partición y transacción35
- Tributación de la consolidación del dominio desmembrado a título hereditario35
- Donación de la nuda propiedad de un inmueble situado en Francia en favor de una persona física residente fiscal en España.....36
- Donación mortis causa con transmisión inmediata o de presente regulada en el Código Civil de Cataluña de una vivienda.....36

DESLINDE IVA-TPO37

- Tributación de la constitución de un censo consignativo y de su extinción por redención37
- Adquisición de un derecho de superficie sobre una vivienda de protección oficial de precio concertado promovida por una entidad empresarial municipal39
- Cesión de parte de los derechos de aprovechamiento urbanístico al agente urbanizador como contraprestación de los gastos de urbanización40
- Adjudicación de viviendas promovidas por una comunidad de bienes a consecuencia de su disolución40

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

TRIBUTACIÓN EN EL ITPAJD DE LA ELEVACIÓN A PÚBLICO DEL CONTRATO DE OPCIÓN DE COMPRA SOBRE ACCIONES CON CARÁCTER GRATUITO A FAVOR DE UNA PERSONA JURÍDICA

(Consulta DGT V0805-26 de 13/04/2026)

El contrato de opción de compra no quedará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ya que no se trata de una operación onerosa sino gratuita.

Tampoco quedará sujeto al ISD, por tratarse de la adquisición de un derecho obtenido a título lucrativo por una persona jurídica.

La escritura pública que documenta el contrato de opción de compra no quedará sujeta al concepto cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados, pues no concurre el requisito de la inscribibilidad, al no tener la operación planteada acceso a ninguno de los registros públicos a que se refiere el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

TRIBUTACIÓN DE LA ESCRITURA PÚBLICA QUE INSTRUMENTA LA REVERSIÓN DE LA DONACIÓN

(Consulta DGT V0891-26 de 22/04/2026)

La reversión de la donación se encuentra prevista en el artículo 641 del Código Civil, que establece:

“Podrá establecerse válidamente la reversión en favor de sólo el donador para cualquier caso y circunstancias, pero no en favor de otras personas sino en los mismos casos y con iguales limitaciones que determina este Código para las sustituciones testamentarias.

La reversión estipulada por el donante en favor de tercero contra lo dispuesto en el párrafo anterior es nula; pero no producirá la nulidad de la donación”.

Por su parte, el TS, Sala de lo Civil, en sentencia nº 20/2011, de 27/01/2011, Rec. 665/2007 ha señalado, que “la donación con cláusula de reversión, que contempla el Art. 641, Código Civil, es una restricción a la donación, que consiste en que producido el evento reversional se da el mecanismo recuperatorio que determina automáticamente la readquisición por parte del donante (a no ser que la reversión sea a favor de un tercero). Pero mientras no se dé dicho evento, el donatario es propietario de lo donado”.

Por lo tanto, en el ejercicio de este mecanismo de recuperación no interviene la voluntad del donatario. Así se desprende de la información facilitada por la consultante, pues en la escritura pública de donación de la nuda propiedad se pacta expresamente la reversión para el caso de premoriencia de la parte donataria.

De acuerdo con lo anterior, se puede concluir que el ejercicio de la reversión no da lugar a un nuevo hecho imponible susceptible de tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues no concurre uno de los elementos necesarios de la donación, el “animus donandi”, es decir, la intención de hacer una liberalidad por parte de la nuda propietaria. Este ánimo de liberalidad es esencial para la configuración del hecho imponible. Tal es su importancia que el Tribunal Supremo ha señalado en STS, Sala de lo Civil, 906/1992 (20 de octubre de 1992, recurso 1750/1990; ROJ: STS 7834/1992) que «el “animus donandi” no se presume» –jurisprudencia asumida por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo en sentencia de 5 de mayo de 2014 (recurso 1511/2013; ROJ: STS 1880/2014); sentencia de 8 de noviembre de 2006 (recurso 4367/2001; ROJ: STS 7132/2006); sentencia de 6 de noviembre de 2006 (recurso 6412/2001; ROJ: STS 8179/2006); sentencia de 14 de

junio de 2006 (recurso 5168/2001; ROJ: STS 4981/2006)–. Este ánimo de liberalidad no sólo no se presume, sino que debe constar de forma indiscutible, STS, Sala de lo Civil, 282/2012 (30 de abril de 2012, recurso 282/2012; ROJ: STS 2957/2012) (FJ 3º) «el “animus donandi” del donante y el “animus accipiendi” del donatario, esto es, el acuerdo de voluntades sobre la gratuidad, alcance y condiciones de la transferencia, y que esto sea puesto de relieve de forma indiscutible y auténtica».

(...)

La escritura que recoja la reversión de la nuda propiedad de un tercio del inmueble a la consultante, por cumplimiento del pacto de reversión establecido en la escritura de donación del año 2001, deberá tributar por la modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tanto por la cuota fija como por la cuota variable, al cumplir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD: tratarse de una primera copia de una escritura pública, tener contenido económico, ser inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

TRIBUTACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN ADQUISITIVA O USUCAPIÓN DECLARADA POR SENTENCIA JUDICIAL FIRME

(Consulta DGT V0892-26 de 22/04/2026)

Para sistematizar los distintos modos de adquisición de la propiedad, la doctrina científica los ha clasificado en originarios y derivativos en función de si se produce una adquisición primigenia –bien porque antes no existía la propiedad y a través de esta adquisición se crea, bien porque hacen surgir el dominio sobre la cosa, independientemente de un título anterior – o si la adquisición se produce a consecuencia de un traspaso de una propiedad ya existente. En los llamados derivativos es precisa la intervención de más de una persona (de una manera u otra, bien en una relación contractual o no), mientras que en los originarios no, ya que se crean al margen de la voluntad común o a través de actos unilaterales del individuo. Así, los modos recogidos en el Código Civil se pueden encuadrar del siguiente modo (no se incluye el modo de adquisición por Ley, porque habrá de estarse a cada supuesto concreto, para determinar su naturaleza, y porque todos los modos, en el fondo, se adquieren por Ley, porque así lo establece la Ley –por accesión y por Ley, por ocupación y por Ley, etc.–):

- Originarios: Accesión, ocupación, prescripción adquisitiva.
- Derivativos: Donación, sucesión y ciertos contratos mediante la tradición (compraventa, permuta, etc.).

En cuanto a la tradición, se entiende por tal al acto por el cual un sujeto entrega a otro la posesión de una cosa determinada. En sí misma, la tradición no es un modo de adquisición de la propiedad si no va acompañada de un título suficiente que la legitime: el simple traspaso posesorio no pasa de ser una cuestión material, sin que implique transmisión jurídica de la propiedad, es por ello que el artículo 609 del Código Civil habla de “ciertos contratos mediante la tradición” (sistema del título y el modo: el título sería la justificación o legitimación jurídica mientras que el modo implica la entrega –material, simbólica o instrumental– de la posesión o del poder sobre la cosa).

En esta clasificación, la prescripción adquisitiva o usucapión debe encuadrarse en el primer grupo, pues, aunque exista una propiedad anterior, la adquisición del bien usucapido no se produce por la tradición, sino por la mera posesión de la cosa, con justo título (prescripción adquisitiva ordinaria) o incluso sin el título (prescripción adquisitiva extraordinaria).

(...)

Una vez analizado el derecho sustantivo sobre la prescripción adquisitiva o usucapión, debe examinarse el presupuesto objetivo del hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Pues bien, de la mera lectura de los artículos 1.1.1º y 7.1 del TRLITPAJD, se deduce claramente que el ámbito objetivo del impuesto es más reducido que el de los modos de adquisición de la propiedad, pues exige dos requisitos que no concurren en todos los modos regulados en el Código Civil: la transmisión y la onerosidad. Por ello, no deben estar sujetos los llamados modos originarios –accesión, ocupación, prescripción adquisitiva–, por faltar la transmisión (la tradición del Código Civil), ni la donación, ni la sucesión, testada o intestada, por faltar la onerosidad. Por lo tanto, cabe concluir que la adquisición de una propiedad por prescripción adquisitiva o usucapión no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por tratarse de una adquisición originaria y, por tanto, faltar uno de los elementos que configuran el hecho imponible de esta modalidad del impuesto, la transmisión.

(...)

La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por faltar uno de los elementos objetivos del presupuesto de hecho del hecho imponible, cual es la transmisión (no se produce la tradición a la que se refiere el Código Civil en su artículo 609).

La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme tampoco está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar el elemento objetivo del presupuesto de hecho del hecho imponible (escritura, acta o testimonio notarial), al haberse declarado en sentencia judicial».

En el caso planteado, al haberse declarado la usucapión en sentencia judicial firme, la adquisición del inmueble no estará sujeta al ITPAJD ni en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas ni en la modalidad de actos jurídicos documentados.

BASE IMPONIBLE DE LOS INMUEBLES ADJUDICADOS EN SUBASTA ADMINISTRATIVA

(Consulta DGT V0893-26 de 22/04/2026)

La nueva redacción del artículo 10 del TRLITPAJD ha reducido el ámbito de aplicación del artículo 39 del RITPAJD, ya que este no resulta directamente aplicable en el caso de transmisiones de bienes inmuebles realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa.

En las transmisiones de bienes inmuebles que tengan el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base imponible se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 10.2 del TRLITPAJD, por lo que será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto, salvo 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 se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

En el caso de que no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro ha de acudirse a la regla general, conforme a la cual 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 caso, 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.”

Conforme a lo expuesto, la base imponible en la adquisición de un inmueble en subasta pública será el valor de referencia. Ahora bien, si no existe valor de referencia o, por las circunstancias concurrentes, este no puede ser certificado por la Dirección General del Catastro, se ha de acudir a la regla general, de acuerdo con la cual 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 caso, 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.

En el presente caso, se sugiere al consultante que solicite a la Dirección General del Catastro el certificado del valor de referencia del inmueble advirtiéndole que el mismo se ha adquirido en subasta pública de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. En caso de que la Dirección General del Catastro le indique que no existe valor de referencia o que éste no puede ser certificado, la consultante podrá aplicar la previsión reglamentaria y considerar al valor de adjudicación como valor de mercado, a efectos de la determinación de la base imponible en el ITPAJD.

ESCRITURA PÚBLICA DE OBRA NUEVA Y DIVISIÓN HORIZONTAL

(Consulta DGT V0894-26 de 22/04/2026)

A la vista de la normativa reguladora, en la operación planteada concurren dos convenciones diferenciadas de conformidad con lo previsto en el artículo 4 del TRLITPAJD: la declaración de obra nueva derivada de la existencia de elementos ampliados no reflejados registralmente y la constitución del régimen de propiedad horizontal mediante la correspondiente división del inmueble.

Ambos actos resultarán sujetos a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, tributando de la siguiente forma:

- Declaración de obra nueva:

Se deberá declarar conforme a lo establecido en el apartado 1 del artículo 70 del RITPAJD. Ahora bien, la expresión “valor real de coste” no debe interpretarse como valor real del inmueble sobre el que se ha realizado la obra que se declara, sino como coste real de la obra realizada, pues lo que se formaliza mediante escritura pública, para su acceso al Registro de la Propiedad, es la obra realizada, no el valor del inmueble. Así lo ha interpretado este Centro Directivo en diversas

resoluciones en contestación a consultas vinculantes, entre ellas las resoluciones V3306-19, de 2 de diciembre de 2019 y V0506-20, de 2 de marzo de 2020, en las que se decía lo siguiente:

“La declaración de obra nueva es un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante Notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al registro de la Propiedad. Con la declaración de obra se deja constancia de que la edificación está físicamente terminada y de que se ha adquirido el derecho a lo edificado. En consecuencia, la declaración de obra nueva no presupone la transmisión de un bien, aunque sí constituye hecho imponible de la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del Texto Refundido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre”.

• División horizontal

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

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

Por lo que respecta a la base imponible, esta se determina de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del TRLITPAJD completada con el artículo 70.2 del RITPAJD. Conforme al apartado primero del artículo 30: “servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”, precisando el reglamento del impuesto cuál es el objeto valuable que debe ser tomado en consideración para fijar la base imponible en los distintos supuestos de modificación registral de fincas que contempla. Así, conforme al artículo 70.2 del RITPAJD, en la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, se incluirá tanto el valor real del coste de la obra nueva como el valor real del terreno. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 30.1 del TRLITPAJD cuando la cuestión formulada se refiere a bienes inmuebles, en cuyo caso, si la base imponible se determina en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido, es decir, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha del devengo del impuesto. No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes. Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS INSTADA POR EL SUCESOR MOTIVADA EN LA ANULACIÓN POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DEL RÉGIMEN SANCIONADOR ASOCIADO AL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO, INCLUYENDO EL RÉGIMEN DE GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS QUA AFECTÓ AL CAUSANTE

(Consulta DGT V0479-26 de 02/03/2026)

De acuerdo con lo anterior, en el presente caso, el importe que ha percibido la consultante lo es en su calidad de heredera de la causante y, por lo tanto, estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme al artículo 3.1 a) de la LISD. Por lo tanto, los herederos, si no incluyeron el derecho de crédito correspondiente en la autoliquidación del impuesto, deberán presentar autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el importe total que perciban, incluidos los intereses de demora. Del mismo modo, si incluyeron el derecho de crédito, pero por distinto importe al efectivamente percibido, también deberán presentar autoliquidación complementaria para regularizar la diferencia no declarada.

Por otro lado, el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece que “No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, por lo que el cobro por la consultante de la referida cantidad no tendrá efectos en su IRPF.

TRIBUTACIÓN DE LA INDEMNIZACIÓN PERCIBIDA POR EL BENEFICIARIO DE UN SEGURO DE VIDA POR INCAPACIDAD PERMANENTE ABSOLUTA SIENDO EL TOMADOR SU CÓNYUGE

(Consulta DGT V0613-26 de 17/03/2026)

De los preceptos transcritos se deduce que, en términos generales, cuando contratante y beneficiario coincidan en la misma persona las cantidades derivadas del seguro estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; sin embargo, cuando contratante y beneficiario sean personas distintas, las cantidades estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el presente caso, el consultante ha cobrado una indemnización de un contrato de seguro de vida en el que, de acuerdo con la documentación recibida, la tomadora o contratante es su cónyuge, los asegurados son el consultante y su cónyuge y el beneficiario es el consultante; por lo tanto, la cantidad que perciba el consultante como consecuencia de la incapacidad permanente absoluta tributará como una donación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al tratarse de negocio lucrativo “intervivos”, tal y como establece el artículo 12.e) del RISD.

LEGADO DE INMUEBLES Y PARTICIPACIONES EN FAVOR DE UNA SOCIEDAD LIMITADA

(Consulta DGT V0767-26 de 07/04/2026)

Vista la normativa expuesta, en caso de que el destinatario de un legado sea la entidad consultante, el incremento patrimonial puesto de manifiesto en la entidad no estaría sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; por no tratarse de una persona física, sino de una persona jurídica. Ahora bien, al incluir bienes inmuebles, la escritura que recoja dicha aceptación sí quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de actos jurídicos documentados - documentos notariales, al reunir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD: ser una escritura pública, tener contenido valuable, ser inscribible y no estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas ni operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ESCRITURA DE PARTICIÓN Y TRANSACCIÓN

(Consulta DGT V0807-26 de 13/04/2026)

Todo acuerdo expreso entre los herederos consistentes en llevar a cabo una partición o transacción que suponga separarse de la partición o adjudicación de bienes realizada en las disposiciones testamentarias, implicará la adquisición de bienes y derechos derivados de un negocio jurídico “intervivos”, que podrá ser o bien lucrativo, lo que supondrá la realización del hecho imponible previsto en el artículo 3.1 b) de la LISD, o bien oneroso, debiendo tributar conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

TRIBUTACIÓN DE LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO DESMEMBRADO A TÍTULO HEREDITARIO

(Consulta DGT V0808-26 de 13/04/2026)

De acuerdo con los preceptos anteriores, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la adquisición del pleno dominio cuando previamente se desmembró por título lucrativo constituye en realidad una única liquidación, que se realiza en dos partes y en dos momentos temporales distintos, sobre un único valor y con la aplicación de un único tipo de gravamen.

En efecto, cuando se produce la desmembración del dominio, el usufructuario debe tributar por la adquisición del derecho real de usufructo, sobre la base del valor de dicho derecho. Por su parte, el nudo propietario debe tributar en ese

momento por la adquisición de la nuda propiedad, sobre la base del valor correspondiente a aquélla (diferencia entre el valor total de los bienes y el del usufructo constituido). Ahora bien, en la liquidación correspondiente al nudo propietario, para determinar el tipo medio efectivo de gravamen, se debe tener en cuenta el valor íntegro de los bienes adquiridos, no sólo el que corresponda a la nuda propiedad, aunque en esa liquidación, dicho tipo sólo se aplicará al valor de la nuda propiedad. Es decir, en ese momento, ya se determina el valor de los bienes y se calcula el tipo de gravamen que corresponde a la adquisición del pleno dominio de dichos bienes. Por tanto, en ese momento, ya se puede determinar la cuota total correspondiente a la adquisición del pleno dominio, aunque en dicho momento, el nudo propietario, paga sólo una parte del impuesto, la correspondiente a la adquisición de la nuda propiedad.

Posteriormente, al producirse la extinción del usufructo, el nudo propietario debe tributar por el derecho que en ese momento ingresa en su patrimonio al consolidarse el dominio, que es el correspondiente al del usufructo constituido anteriormente. En ese momento, el nudo propietario debe completar el pago del impuesto correspondiente a la adquisición del pleno dominio, mediante una liquidación en la que se toma como base el valor del usufructo determinado en el momento de su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio de gravamen que se calculó en aquel momento. Es decir, en el momento de la extinción del usufructo vitalicio, a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente al nudo propietario, se mantiene el porcentaje sobre el valor de los bienes objeto del usufructo que le fue reconocido al usufructuario vitalicio en el momento de la constitución de dicho derecho y no el que pudiera corresponderle en el momento actual, que es irrelevante.

DONACIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD DE UN INMUEBLE SITUADO EN FRANCIA EN FAVOR DE UNA PERSONA FÍSICA RESIDENTE FISCAL EN ESPAÑA

(Consulta DGT V0821-26 de 14/04/2026)

Se consulta sobre donación de la nuda propiedad de un inmueble situado en Francia en favor de una persona física residente fiscal en España realizada por sus padres, igualmente residentes fiscales en España, quienes se reservaron el usufructo vitalicio del inmueble.

El artículo 2.1 de la LISD señala que la normativa española se aplica sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de modo que existiendo tratado internacional éste se aplica preferentemente sobre la Ley española del Impuesto. Sin embargo, en materia de donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos", no se han suscrito convenios internacionales destinados a evitar la doble imposición que resulten de aplicación en este ámbito. En consecuencia, en ausencia de un instrumento internacional específico que regule esta materia, resultará de aplicación la normativa interna española del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por lo tanto, en el presente caso, la donación de la nuda propiedad estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español, siendo el sujeto pasivo, el consultante que tributará por obligación personal al tener su residencia fiscal en territorio español.

DONACIÓN MORTIS CAUSA CON TRANSMISIÓN INMEDIATA O DE PRESENTE REGULADA EN EL CÓDIGO CIVIL DE CATALUÑA DE UNA VIVIENDA

(Consulta DGT V0822-26 de 14/04/2026)

Como se ha señalado en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (entre ellas V1442-03 de 30 de septiembre; V1456-12, de 4 de julio y V3067-19, de 31 de octubre), la donación mortis causa, si bien tiene naturaleza jurídica de donación, constituye una donación de características especiales, ya que despliega sus efectos con ocasión de la muerte del donante. Por ello, la normativa del Impuesto la califica como un título sucesorio -que constituye el hecho imponible recogido en el artículo 3.1 a) de la LISD- y no como negocio jurídico gratuito e "inter vivos" -hecho imponible contenido en la letra b) del citado artículo-. Esta calificación de la donación "mortis causa" como título sucesorio es determinante del tratamiento de la figura en el ISD, pues se aplicarán siempre las normas relativas a las adquisiciones por causa de muerte y no las relativas a adquisiciones a título gratuito e "inter vivos", incluso en el caso de que algunos de sus efectos se produzcan antes del fallecimiento del donante.

En la donación "mortis causa" a la que se refiere el supuesto objeto de consulta, en las que tiene lugar la transmisión inmediata y, por lo tanto, en vida del causante, el impuesto se devengará, de conformidad con el artículo 24.1 de la LISD,

el día en el que se cause o celebre el contrato, es decir, en el momento de otorgarse la donación y se aplicarán las normas relativas al hecho imponible, base liquidable reducciones y cuota tributaria establecidas para las transmisiones “mortis causa”.

Asimismo, las donaciones “mortis causa” con entrega de presente serán acumulables a la sucesión, de acuerdo con lo establecido en el artículo 30.2 de la LISD, regulador de la acumulación de donaciones y de los contratos y pactos sucesorios, al tratarse estas donaciones “mortis causa” de adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, siempre que el plazo que medie entre la donación y la sucesión no exceda de 4 años.

Por otro lado, en relación con la constitución de la condición resolutoria de revocación o premoriencia del donatario es preciso tener en cuenta la previsión contenida en el artículo 8 del RISD, que se refiere a los actos o contratos sometidos a condición:

“Art. 8. Concurrencia de condiciones.

Cuando el acto o contrato que sea causa de un incremento patrimonial sujeto al Impuesto esté sometido al cumplimiento de una condición, su calificación se realizará con arreglo a las prescripciones de la legislación civil. Si se calificare como suspensiva no se liquidará el Impuesto hasta que la condición se cumpla, pudiendo procederse a la inscripción de los bienes en los Registros públicos siempre que se haga constar al margen del asiento practicado el aplazamiento de la liquidación. Si se calificare como resolutoria, se exigirá el Impuesto, desde luego, sin perjuicio de la devolución que proceda en el caso de cumplirse la condición”.

Por lo tanto, el donatario deberá tributar por la adquisición de los inmuebles sin que la condición resolutoria de revocación o premoriencia del donatario implique más diferencia que la posibilidad de solicitar la devolución que proceda en caso de cumplirse la condición. La constitución de la condición resolutoria de revocación o premoriencia del donatario no supone repercusión alguna en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ni en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues tal condición se considera un elemento configurador del contrato de donación “mortis causa”, tal y como resulta de su regulación contenida en el Código Civil Catalán.

DESLINDE IVA-TPO

TRIBUTACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN DE UN CENSO CONSIGNATIVO Y DE SU EXTINCIÓN POR REDENCIÓN

(Consulta DGT V0506-26 de 05/03/2026)

En relación con el régimen jurídico del censo consignativo el artículo 1604 del Código Civil dispone lo siguiente:

“Se constituye el censo cuando se sujetan algunos bienes inmuebles al pago de un canon o rédito anual en retribución de un capital que se recibe en dinero, o del dominio pleno o menos pleno que se transmite de los mismos bienes”.

Por su parte, el artículo 1606 define al censo consignativo de la siguiente manera:

“Es consignativo el censo cuando el censatario impone sobre un inmueble de su propiedad el gravamen del canon o pensión que se obliga a pagar al censalista por el capital que de éste recibe en dinero”.

Por su parte, en relación con la duración del censo y la posibilidad de redención de este por parte del censatario, el artículo 1608 establece lo siguiente:

“Es de la naturaleza del censo que la cesión del capital o de la cosa inmueble sea perpetua o por tiempo indefinido; sin embargo, el censatario podrá redimir el censo a su voluntad aunque se pacte lo contrario, siendo esta disposición aplicable a los censos que hoy existen.

Puede, no obstante, pactarse que la redención del censo no tenga lugar durante la vida del censalista o de una persona determinada, o que no pueda redimirse en cierto número de años, que no excederá de veinte en el consignativo, ni de sesenta en el reservativo y enfiteútico”.

En relación con el funcionamiento del censo consignativo resulta conveniente señalar que este Centro directivo ha analizado la figura del denominado censo enfiteútico por “revesejats”, regulado en la Ley 6/1990, de 16 de marzo, de los Censos, del Parlamento de Cataluña, figura análoga al censo consignativo regulado en el Código Civil en las contestaciones de 30 de noviembre de 1995, consulta 0958-94, y de 24 de noviembre de 1997, consulta 2522-97.

Tal y como se puso de manifiesto en la referida contestaciones a consulta 2522-97, cabe señalar que la función primordial de la operación, el censo consignativo, es la de constituir un derecho de garantía sobre una finca con la finalidad de asegurar el pago de un canon periódico.

En este sentido, en la referida contestación a consulta 0958-94 se puso de manifiesto que la función económica del censo consignativo “es muy cercana a la del préstamo hipotecario en el que frente a la entrega de un capital inicial (préstamo) se otorga una garantía real (hipoteca) sobre un inmueble, que responderá en los casos de impago de los correspondientes vencimientos”.

La constitución de un censo consignativo “cumple así la función propia de los derechos reales de garantía al responder la finca del pago de las pensiones vencidas y no satisfechas, por su forma de constitución, la inscribibilidad, su transmisibilidad y por la remisión, como norma supletoria, a las disposiciones propias de la legislación hipotecaria”.

Por otra parte, en relación con la constitución del censo consignativo, este Centro directivo ha manifestado en la referida contestación a consulta 2522-97 que, en el momento de la constitución, se producen dos prestaciones recíprocas: la entrega de un capital a cambio de un derecho a percibir una prestación periódica y la constitución de una garantía en pago de esa prestación.

A estos efectos, cabe señalar que dichas prestaciones se encontrarán sujetas al Impuesto cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en los términos señalados en el apartado primero de esta contestación.

Por otra parte, cuando tales prestaciones se encuentren sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe señalarse que el artículo 20.Uno.18º, letras f) y g), de la Ley 37/1992 establece la exención de las siguientes operaciones:

“f) La prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales, así como la emisión, aviso, confirmación y demás operaciones relativas a los créditos documentarios.

La exención se extiende a la gestión de garantías de préstamos o créditos efectuadas por quienes concedieron los préstamos o créditos garantizados o las propias garantías, pero no a la realizada por terceros.

g) La transmisión de garantías”.

En consecuencia, tal y como ya manifestó este Centro directivo en la ya señalada contestación a consulta 2522-97, cuando las dos prestaciones recíprocas estuvieran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido estas, a su vez, estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, en relación con la posible extinción del censo por la redención anticipada por parte del censatario y del reembolso al censalista del capital que éste le hubiese entregado en la constitución del censo, el artículo 1658 del Código Civil dispone lo siguiente:

“La redención del censo consignativo consistirá en la devolución al censalista, de una vez y en metálico, del capital que hubiese entregado para constituir el censo”.

En cuanto a los posibles efectos de esta extinción del censo consignativo mediante la redención por parte del censatario en virtud de la facultad que le otorga al mismo el Código Civil, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, Asunto C-215/94, Mohr (en lo sucesivo, sentencia Mohr), y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95, Landboden (en lo sucesivo, sentencia Landboden), dictadas en relación con la sujeción al Impuesto de indemnizaciones satisfechas por la Autoridad Pública en virtud del interés general.

En la sentencia Mohr el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.

El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

En la sentencia Landboden el Tribunal de Justicia señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr, “tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo.” (punto 20 de la sentencia).

En consecuencia con lo expuesto, el pago del importe que el censatario realice a favor del censalista para la extinción del censo consignativo mediante su redención no constituirá la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios efectuada por el censalista a favor del censatario.

En estas circunstancias, en la extinción del censo por redención no se produciría ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

ADQUISICIÓN DE UN DERECHO DE SUPERFICIE SOBRE UNA VIVIENDA DE PROTECCIÓN OFICIAL DE PRECIO CONCERTADO PROMOVIDA POR UNA ENTIDAD EMPRESARIAL MUNICIPAL

(Consulta DGT V0633-26 de 19/03/2026)

La entidad transmitente del derecho de superficie tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, en relación con la transmisión del derecho de superficie sobre una vivienda promovida por parte de la entidad mercantil municipal al consultante, este Centro directivo ha manifestado entre otras en la contestación vinculante de 9 de marzo de 2021, consulta V0532-21, que la transmisión de un derecho de superficie realizada por el superficiario del terreno tras construir viviendas sobre el mismo constituye una entrega de bienes:

«La transmisión de un derecho de superficie se conceptúa como una operación especial.

Efectivamente, una vez que se ha edificado sobre el suelo objeto de la constitución del derecho de superficie, lo que realmente se pretende transmitir no es tal derecho en sí mismo, sino lo que éste conlleva, es decir, el edificio que ha sido en él construido.

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el curso de los hechos relativo a un derecho de superficie ordinario esta operación tendría la calificación de una entrega de bienes, pues así lo establece el primer párrafo del artículo 8.Uno de la Ley 37/1992, según el cual:

“Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”

Efectivamente, con la transmisión del derecho de superficie por parte del superficiario cuando se ha edificado, lo que realmente se produce, a efectos del Impuesto, será la transmisión del poder de disposición de la edificación. Por tanto, esta operación debe ser calificada, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como entrega de bienes.

En consecuencia, con lo anterior, en la medida en que, el transmitente del derecho de superficie ostentase, al tiempo de la transmisión, todas las facultades de disposición inherentes al derecho de propiedad de la edificación y con la transmisión del derecho de superficie se produjese la transmisión del poder de disposición de la edificación objeto de consulta, dicha transmisión debería calificarse como entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido».

En consecuencia con lo expuesto, la transmisión del derecho de superficie sobre la vivienda promovida por la entidad transmitente al consultante tendrá la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y se encontrará sujeta al mismo.

Por otra parte, en relación con dicha transmisión del derecho de superficie sobre la vivienda construida, será necesario analizar si a dicha entrega le resultará de aplicación la exención contenida en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto, que dispone que estarán exentas del Impuesto:

“22º. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

(...).”

En consecuencia, dado que la entidad transmitente ha sido la promotora de las viviendas sobre las que va a transmitir el derecho de superficie objeto de consulta, a falta de otros elementos de prueba, tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta del Impuesto dado que no le resultaría de aplicación la referida exención del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

CESIÓN DE PARTE DE LOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO URBANÍSTICO AL AGENTE URBANIZADOR COMO CONTRAPRESTACIÓN DE LOS GASTOS DE URBANIZACIÓN

(Consulta DGT V0634-26 de 19/03/2026)

Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.2º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, se ha de entender que “el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empiece a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado (...).”

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que solo se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la consulta vinculante de 17 de junio de 2005, número V1175-05, que “un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título (...).”

Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 2º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

ADJUDICACIÓN DE VIVIENDAS PROMOVIDAS POR UNA COMUNIDAD DE BIENES A CONSECUENCIA DE SU DISOLUCIÓN

(Consulta DGT V0708-26 de 30/03/2026)

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por los copropietarios a que se refiere la consulta, esto es, la entidad consultante y otras dos entidades mercantiles, requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por dicha comunidad y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto. En caso contrario, es decir, si existe una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha comunidad realice en el territorio de aplicación del Impuesto, como parece suceder en el supuesto objeto de consulta según manifiesta la consultante.

Por otra parte, en relación con la entrega de los inmuebles objeto de consulta a los comuneros como consecuencia de la disolución y liquidación de la comunidad de bienes, debe señalarse que el artículo 8.Dos.2º de la Ley 37/1992 expresamente otorga la naturaleza de entrega de bienes, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a "las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación."

Por lo tanto, la entrega de las viviendas a los comuneros por parte de la comunidad de bienes promotora de las viviendas tendrá la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y se encontrará sujeta al mismo.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS43

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA43

- Tributación de un contrato de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles43
- Determinación de la base imponible en la donación de una vivienda. El suelo fue adquirido como rústico y posteriormente se realizó la construcción.....44
- Pacto de mejora por el que se consolida el pleno dominio sobre bienes inmuebles44
- Utilización del valor de referencia del Catastro Inmobiliario como valor de transmisión del inmueble, sustituyendo al precio pactado en la compraventa45
- Periodo de generación del incremento en el supuesto de venta de un inmueble que fue adquirido a la SAREB.....46
- Transmisión de un inmueble adjudicado en la disolución de la sociedad de gananciales47

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

TRIBUTACIÓN DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO SOBRE BIENES INMUEBLES

(Consulta DGT V0523-26 de 05/03/2026)

Es necesario resaltar en que en el contrato de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles se producen dos transmisiones de la propiedad del bien inmueble, que dan lugar a la tributación por el IIVTNU en el caso de que se trate de terrenos de naturaleza urbana.

- Una primera transmisión, desde un tercero a la entidad financiera, que adquiere el inmueble. Esta transmisión de la propiedad del terreno de naturaleza urbana tributará en el IIVTNU de acuerdo con la normativa del impuesto (artículos 104 a 110 del TRLRHL), sin ninguna especialidad. El contribuyente será el tercero que transmite la propiedad del terreno a título oneroso.

- Otra segunda transmisión, desde la entidad financiera al arrendatario, al ejercicio de la opción de compra de acuerdo con los términos del contrato pactados. El contribuyente será la entidad financiera que transmite la propiedad del terreno a título oneroso.

La operación que origina la adquisición y transmisión del bien inmueble por parte de la entidad financiera es un contrato de arrendamiento financiero y el beneficio obtenido por la entidad financiera, que representa su capacidad económica, en este tipo de operaciones no se manifiesta por la diferencia entre los precios de transmisión y adquisición del activo objeto del contrato (el bien inmueble), sino teniendo en cuenta los ingresos obtenidos del arrendatario financiero.

La capacidad económica aquí gravada es la de la entidad financiera, que es quien tiene la condición de obligado tributario, en su calidad de contribuyente del impuesto, como transmitente de la propiedad del inmueble.

En este caso no nos encontramos ante un particular (ya sea persona física o jurídica) que adquiere un bien inmueble por un determinado precio X y que posteriormente lo enajena por un precio Y (que puede ser inferior, igual o superior a X), y que puede dar lugar a la aplicación de los artículos 104.5 y 107.5 del TRLRHL, sino que la entidad que adquiere y transmite la propiedad del bien inmueble es una entidad financiera, en cuyo objeto social está la concesión de préstamos y créditos y las operaciones de arrendamiento financiero.

En el caso de transmisión de la propiedad de un inmueble por el ejercicio de la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero, este Centro Directivo ya se ha manifestado anteriormente en la consulta vinculante número V0199-23, señalando que no puede admitirse que el valor de transmisión del inmueble para la entidad financiera arrendadora sea el valor residual por el que se ejerce la opción de compra y que consta como precio de enajenación en la escritura pública de compraventa por ejercicio de la opción de compra. Tampoco puede admitirse que haya una identidad entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del terreno, con el argumento de que el valor del bien permanece invariable.

Tal como señala el Tribunal Supremo, la transmisión de la propiedad de un terreno en el contexto de un arrendamiento financiero sí puede constituir el hecho imponible del IIVTNU.

En conclusión, en el caso de transmisión de la propiedad de un inmueble como consecuencia del ejercicio de la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero, el valor de transmisión del inmueble para la entidad financiera arrendadora no es solo el valor residual por el que se ejerce la opción, ni tampoco el valor del bien establecido en el contrato (y que coincide, normalmente, con el valor de adquisición del bien por la entidad financiera), sino que dicho valor

de transmisión será el importe total satisfecho por el arrendatario financiero en el contrato de arrendamiento financiero (la totalidad de las cuotas periódicas satisfechas más el importe de la opción de compra). Y este importe es el que consta en los títulos que documentan el contrato de arrendamiento financiero firmado entre la entidad financiera y el arrendatario financiero y el contrato de compraventa por ejercicio de la opción de compra.

DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN LA DONACIÓN DE UNA VIVIENDA. EL SUELO FUE ADQUIRIDO COMO RÚSTICO Y POSTERIORMENTE SE REALIZÓ LA CONSTRUCCIÓN

(Consulta DGT V0594-26 de 13/03/2026)

Si el sujeto pasivo plantea la aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.5 del TRLRHL y, por remisión, el artículo 107.5 del mismo texto legal, deberá aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición del terreno, es decir, el título por el que los padres adquirieron el terreno en 1976 y la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a la donación de los padres al consultante.

Como valor de adquisición del terreno se tomará la totalidad del valor de adquisición que conste en el título de adquisición, dado que el bien adquirido fue todo terreno. Salvo que el valor comprobado por la Administración tributaria fuese mayor, en cuyo caso se tomará éste.

Como valor de transmisión del terreno se tomará el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicando a este valor la proporción que exista en la fecha del devengo (fecha de la donación) entre el valor catastral del terreno y el valor catastral del total inmueble. Todo ello salvo que el valor comprobado por la Administración tributaria fuese mayor, en cuyo caso se tomará éste.

De forma que, si el resultado de la diferencia entre el valor de transmisión del terreno y el valor de adquisición del terreno es negativo no se producirá la sujeción al impuesto. Todo ello, sin perjuicio de la facultad de comprobación por parte del Ayuntamiento, de acuerdo con lo dispuesto en el propio artículo 104.5.

También puede ocurrir, tal como dispone el artículo 107.5 del TRLRHL, que a instancia del sujeto pasivo y conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5 del TRLRHL, se constate que el importe del incremento de valor del terreno es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 107 (apartados 1 a 4); en este caso, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor.

El valor de la obra nueva no tiene incidencia alguna en el IIVTNU, dado que es el valor que corresponde a la nueva construcción realizada, que no es objeto de gravamen en el IIVTNU, que es un impuesto que sólo grava el incremento de valor del terreno, sin tener en cuenta la construcción que pueda existir sobre el mismo.

PACTO DE MEJORA POR EL QUE SE CONSOLIDA EL PLENO DOMINIO SOBRE BIENES INMUEBLES

(Consulta DGT V0765-26 de 07/04/2026)

Respecto al primer pacto de mejora realizado con su madre en el año 2022 por el cual el consultante recibió la nuda propiedad de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana manteniendo la madre el usufructo sobre dichos bienes, hay que señalar que el mencionado pacto de mejora constituyó una transmisión lucrativa, produciéndose el hecho imponible del IIVTNU de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 del TRLRHL anteriormente transcrito, siendo el sujeto pasivo del impuesto de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 106 del TRLRHL, el adquirente del inmueble, es decir, el consultante.

Y el impuesto se devengó, de acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL, en la fecha de la transmisión, es decir, el 7 de diciembre de 2022, que fue el momento en que se otorgó la escritura pública del pacto de mejora.

Una vez señalado lo anterior, respecto al nuevo pacto de mejora que se plantea celebrar en la actualidad, por el cual se adjudica al consultante el usufructo vitalicio, consolidando el pleno dominio de los bienes inmuebles, el artículo 513 del Código Civil regula la extinción del usufructo, señalando que el usufructo se extingue, entre otras causas, por:

“1.º Por muerte del usufructuario.

(...).

3.º Por la reunión del usufructo y la propiedad en una misma persona.

(...).”

Aunque en ambos casos (causas primera y tercera del artículo 513 del Código Civil), el resultado final es el mismo, la consolidación del dominio, en el primero de los casos dicha consolidación es consecuencia de la extinción del usufructo por el fallecimiento del usufructuario y en el segundo, la consolidación es consecuencia de la realización de un negocio jurídico previo: la transmisión de cualquiera de los derechos (usufructo o nuda propiedad) desde uno de los titulares al otro.

Si fallece el usufructuario, como señala el artículo 513 del Código Civil, el derecho de usufructo se extinguiría con dicho fallecimiento, y se produciría la consolidación del dominio en el nudo propietario. En este caso, no habría transmisión del derecho real de usufructo, ya que dicho derecho se ha extinguido y, por lo tanto, no se produciría la sujeción al IIVTNU.

Ahora bien, si, tal como se indica en su escrito, lo que tiene lugar es un pacto de mejora, por el cual se adjudica al consultante el usufructo vitalicio de madre a hijo, el negocio jurídico que se realiza es una transmisión lucrativa del derecho real de goce limitativo del dominio, negocio que, como se ha señalado anteriormente, constituye el hecho imponible del IIVTNU (artículo 104.1 del TRLRHL), produciéndose, por tanto, la sujeción y tributación por este impuesto. En este caso, el derecho de usufructo vitalicio primero se transmite a otra persona (el hijo) y una vez transmitido, y ya reunidos ambos derechos (usufructo y nuda propiedad) en la misma persona, es cuando se produce la extinción del usufructo, tal como dispone el artículo 513 del Código Civil.

Por tanto, en relación con el pacto de mejora por el cual se adjudica al consultante el usufructo vitalicio, será contribuyente del impuesto el consultante como adquirente a título lucrativo del derecho real de usufructo vitalicio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 106.1.a) del TRLRHL, produciéndose el devengo en la fecha de la transmisión, es decir, en el momento en que se celebre el pacto de mejora, según artículo 109.1.a) del TRLRHL.

UTILIZACIÓN DEL VALOR DE REFERENCIA DEL CATASTRO INMOBILIARIO COMO VALOR DE TRANSMISIÓN DEL INMUEBLE, SUSTITUYENDO AL PRECIO PACTADO EN LA COMPRAVENTA

(Consulta DGT V0792-26 de 09/04/2026)

En el IIVTNU, a efectos de la aplicación de la no sujeción al IIVTNU regulada en el artículo 104.5 del TRLRHL o de la determinación de la base imponible del impuesto en el caso de que el sujeto pasivo alegue un incremento de valor inferior al determinado de acuerdo con las reglas del artículo 107 del TRLRHL, la normativa legal señala que como valor de transmisión se tomará el mayor entre el valor que conste en el título que documente tal transmisión y el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria, sin mención alguna al valor de referencia del bien inmueble.

En el IIVTNU se estará al valor que conste en el título que documente la transmisión, y en el caso de que la Administración tributaria considere que dicho valor no corresponde con el valor de mercado (valor que se hubiera acordado entre partes independientes), bien, porque exista vinculación entre las partes, o por cualquier otra circunstancia, entonces, y previa comprobación, podrá determinar un valor diferente. Entonces, se tomará el mayor entre ambos valores (el del título y el comprobado).

Tanto el artículo 104.5 como el artículo 110.4 del TRLRHL atribuyen a los ayuntamientos facultades de comprobación de los valores de adquisición y de transmisión declarados por el sujeto pasivo.

Y en el marco de dichas facultades de comprobación, es el ayuntamiento o el órgano encargado de la gestión del impuesto quien puede considerar que el sujeto pasivo ha acreditado o no de forma suficiente la inexistencia de incremento de valor del terreno.

La Administración tributaria local a los efectos de la comprobación del valor podrá utilizar cualquiera de los medios previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que dispone:

“Artículo 57. Comprobación de valores.

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

- e) Dictamen de peritos de la Administración.
 - f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
 - g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
 - h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
 - i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.
2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.
3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.
4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley.”
- Y dentro de los medios enumerados en el apartado 1 del artículo 57 de la LGT, se establece la referencia a valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, disponiendo que, en el caso de bienes inmuebles, se estará a los valores determinados por el Catastro Inmobiliario.
- En consecuencia, y de acuerdo con el artículo 57.1.b) de la LGT, es posible que la Administración tributaria local pueda utilizar el valor de referencia del bien inmueble determinado en la normativa reguladora del Catastro Inmobiliario, como valor de transmisión del inmueble, pero en el procedimiento de comprobación incoado deberá justificar y motivar la utilización de este valor de referencia.

PERIODO DE GENERACIÓN DEL INCREMENTO EN EL SUPUESTO DE VENTA DE UN INMUEBLE QUE FUE ADQUIRIDO A LA SAREB

(Consulta DGT V0814-26 de 13/04/2026)

Por la adquisición del inmueble por el consultante a la SAREB, se produce el hecho imponible del IIVTNU como consecuencia de la transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana.

El sujeto pasivo contribuyente será la SAREB, como transmitente de la propiedad del terreno urbano a título oneroso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.b) del TRLRHL.

A esta transmisión de la propiedad no le resulta de aplicación ningún supuesto de exención ni de no sujeción en el IIVTNU, salvo que se instase y acreditase la inexistencia de incremento de valor para la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL.

Para el supuesto de que el transmitente, la SAREB, instase la no sujeción del citado artículo 104.5, hay que tener en cuenta el último párrafo de dicho artículo que dispone: “En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se refiere este apartado, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición.”

Por tanto, aun en el caso de que en la transmisión de la SAREB al consultante se aplicase la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL, en la posterior transmisión de los inmuebles que realice el adquirente, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición.

Y en la posterior transmisión por compraventa de la propiedad que planea realizar en el futuro el contribuyente, se realizará de nuevo el hecho imponible y el devengo del IIVTNU, siendo el sujeto pasivo contribuyente el consultante como transmitente de la propiedad del terreno de naturaleza urbana a título oneroso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.b) del TRLRHL.

A efectos del cálculo de la base imponible, el periodo de generación del incremento de valor será el comprendido entre la fecha del devengo del impuesto que se liquide (la fecha de esa futura transmisión) y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU (la transmisión del inmueble de la SAREB al consultante), con un máximo de 20 años. Es decir, el periodo de generación de este incremento de valor del terreno se

iniciará en la fecha en que el consultante adquiriera la propiedad del inmueble a la SAREB, y ello aún en el caso de que, como se ha explicado antes, en la transmisión de la SAREB al consultante pudiera haber resultado de aplicación la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL.

TRANSMISIÓN DE UN INMUEBLE ADJUDICADO EN LA DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V0875-26 de 21/04/2026)

En la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales no se produce ninguna transmisión de la propiedad. La sociedad de gananciales es una comunidad de bienes de tipo germánico, en la que cada uno de los cónyuges tiene una cuota abstracta del 50 por ciento sobre todos los bienes de la sociedad, y con la disolución, liquidación y adjudicación de los bienes lo único que se hace es transformar esa cuota abstracta en una cuota de propiedad concreta sobre los bienes que se adjudican a cada cónyuge. Y se considera que cada cónyuge ha sido propietario del 100% de los bienes que se le adjudican desde la fecha en que fueron adquiridos por la sociedad de gananciales.

Al no producirse la sujeción al IIVTNU con motivo de la adjudicación del 100% de la propiedad de los inmuebles al consultante, por la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, no se devenga el impuesto y no se interrumpe el período de generación del incremento de valor de los terrenos.

Por ello, a efectos de futuras transmisiones del inmueble urbano que se adjudica por liquidación de gananciales, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide (la fecha de la futura transmisión) y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que ambos cónyuges adquirieron el piso y las dos plazas de garaje para su sociedad de gananciales y no la fecha en la que se produce la adjudicación por disolución y liquidación de la sociedad de gananciales.

Posteriormente, el consultante transmite la propiedad del piso y las dos plazas de garaje en enero de 2026, por lo que se produce el devengo del IIVTNU.

Al tratarse de una transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana, el contribuyente será el consultante, como transmitente de la propiedad a título oneroso.

Y la base imponible del impuesto determinada por el método objetivo del artículo 107 (apartados 1 a 4) del TRLRHL, será el resultado de multiplicar el valor catastral del terreno de cada uno de los inmuebles en la fecha de la transmisión por el coeficiente que corresponda al período de generación del incremento de valor, que será el número de años completos transcurridos desde la fecha de adquisición del inmueble por la sociedad de gananciales en el año 2002 hasta la fecha de transmisión en enero de 2026.

