

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

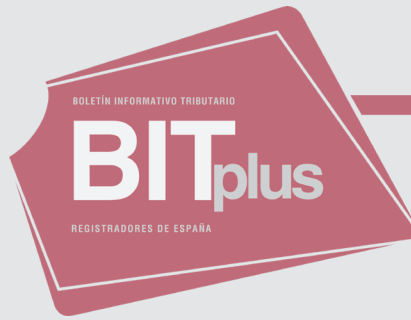
TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• NOVEDADES AUTONÓMICAS

• MEDIDAS FISCALES ADOPTADAS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN SUS LEYES DE PRESUPUESTOS PARA AL AÑO 2025 Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS (ITPAJD, ISD E IP).....4

NOVEDADES AUTONÓMICAS

• LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS.....21

Carlos Gómez Jiménez

Subdirector General de Tributos.
Dirección General de Tributos.
Inspector de Hacienda del Estado.

TEMAS FISCALES

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....30
-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones35

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....37

TRIBUTOS MUNICIPALES



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

MEDIDAS FISCALES ADOPTADAS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN SUS LEYES DE PRESUPUESTOS PARA AL AÑO 2025 Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS (ITPAJD, ISD E IP)	4
1. ANDALUCÍA.....	4
2. ASTURIAS.....	5
3. ISLAS BALEARES.....	6
4. ISLAS CANARIAS.	7
6. CATALUÑA.	12
7. EXTREMADURA.	13
8. GALICIA.....	15
9. LA RIOJA.....	16
10. COMUNIDAD DE MADRID.	17
11. COMUNIDAD VALENCIANA	18

MEDIDAS FISCALES ADOPTADAS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN SUS LEYES DE PRESUPUESTOS PARA AL AÑO 2025 Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS (ITPAJD, ISD E IP)

A continuación, se exponen las principales novedades legislativas aprobadas y publicadas a partir de diciembre de 2024, en materia del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), adoptadas por las distintas comunidades autónomas de régimen común, tanto a través de sus Leyes de Presupuestos como en otras de distinta índole que afecten a los tributos citados.

En cada caso se especifica la Ley que introduce la modificación normativa en cuestión, así como la norma modificada y la fecha de efectos de la medida adoptada.

Se advierte de que el orden de las comunidades autónomas de régimen común es alfabético y de que si alguna de ellas no aparece en este informe se debe a que no ha aprobado desde diciembre de 2024 ninguna norma que afecte a los tributos mencionados, bien porque no se está tramitando, bien porque no se ha publicado aún a la fecha de la elaboración de este informe: 11 de febrero de 2025.

1. ANDALUCÍA.

Ley 7/2024, de 23 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2025.

Esta ley introduce ciertas modificaciones en la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que afectan al IRPF y al IP.

1.1. IRPF

- En la deducción por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida y por jóvenes, se eleva el porcentaje de deducción del 5% hasta el 6%.
- En la deducción por cantidades invertidas en el alquiler de vivienda habitual, se incrementa el límite máximo de 600€ anuales a 900€ anuales, en el caso general, y de 900€ anuales a 1.000€ anuales para personas con discapacidad.

Efectos: 01/01/2025

1.2. IP

Se modifica la disposición transitoria quinta de la Ley 5/2021, que queda así:

De manera transitoria y solo aplicable mientras esté vigente el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, se deja sin efecto la escala de gravamen autonómica del IP y se suprime la posibilidad de elección por el contribuyente

entre dos bonificaciones, de forma que únicamente es aplicable la bonificación variable, determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, y, en su caso, la total cuota íntegra que correspondería al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3.Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

Efectos: 31/12/2024

2. ASTURIAS.

Ley del Principado de Asturias 8/2024, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2025.

Esta ley modifica el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, en lo relativo al IRPF, ITPAJD e ISD.

2.1. IRPF

Se introducen mejoras en las deducciones existentes y se crean nuevos beneficios fiscales.

2.1.1. Mejora de la deducción por el arrendamiento de vivienda habitual incrementando los porcentajes de deducción y ampliando los límites previos y, en particular, los niveles de renta; mejoras que afectan de manera especial a los jóvenes, a las familias numerosas y monoparentales y a las mujeres víctimas de violencia de género.

2.1.2. Mejora de la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda, extendiendo este beneficio fiscal a los jóvenes de hasta 35 años.

2.1.3. Creación de una nueva deducción de 500 euros aplicable a los arrendadores de vivienda habitual, siempre y cuando el arrendamiento se lleve a cabo a precios sostenibles.

2.1.4. Mejora la deducción por el cuidado de descendientes pasando a incrementarse el importe por el primer descendiente de 300 a 500 euros.

2.1.5. Creación de una nueva deducción por los gastos vitales en que incurren los jóvenes de hasta 35 años.

“1. Los contribuyentes de hasta 35 años de edad cuya base imponible no resulte superior a 28.000 euros anuales, podrán deducirse el importe de las cantidades satisfechas en concepto de:

- a) Gastos de vivienda y suministros asociados a la misma.
- b) Gastos educativos.
- c) Gastos de transporte y movilidad.
- d) Gastos en tecnología.
- e) Gastos deportivos.
- f) Gastos culturales.

2. El importe máximo de la deducción será de:

- 2.000 euros para los contribuyentes de hasta 25 años.
- 1.500 euros para los contribuyentes con edades comprendidas entre los 26 y los 30 años.
- euros para los contribuyentes con edades comprendidas entre los 30 y los 35 años.

3. En su caso, la acreditación documental de los gastos que generen derecho a deducción deberá realizarse mediante factura o cualquier otro medio del tráfico jurídico o económico admitido en Derecho.»

2.1.6. Creación de una deducción de 1.000 € dirigida a las unidades familiares con descendientes en las que uno de sus progenitores haya fallecido en un accidente laboral.

2.1.7. Creación de una deducción del 30% de las inversiones destinadas a la constitución de nuevas pequeñas y medianas empresas, para los contribuyentes que adquieran acciones o participaciones de empresas de nueva o reciente creación, siempre y cuando tengan su domicilio en el Principado de Asturias.

Efectos: 31/12/2024.

2.2. ITPAJD

2.2.1. Se extienden los tipos reducidos en la modalidad de TPO por la adquisición de vivienda habitual a las familias monoparentales.

2.2.2. Creación en la modalidad de TPO de una deducción del 100 por ciento aplicable a las transmisiones patrimoniales onerosas en el desarrollo de políticas públicas.

2.2.3. Creación en la modalidad de AJD de una deducción del 100 por ciento aplicable a las escrituras y actas notariales que contengan actos o contratos relacionados con el desarrollo de políticas públicas.

Efectos: 01/01/2025

2.3. ISD

2.3.1. Se añade un nuevo apartado 4 al artículo 18, sobre reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por parientes del causante, con la siguiente redacción: «4. Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción regulada en el apartado 1 del presente artículo aplicable a los adquirentes del cuarto grado será del 99 por ciento. En este supuesto, el plazo previsto en la letra d) del apartado 1 será de diez años»

Efectos: 01/01/2026

2.3.2. En la reducción del punto anterior, se modifica el requisito de la letra b) del apartado 1 para extenderlo hasta el cuarto grado de parentesco.

2.3.3. En la reducción de la base imponible por la adquisición inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por parientes del donante, se modifica el requisito de la letra e) del apartado 1 para extenderlo hasta el cuarto grado de parentesco.

Efectos: 01/01/2025

3. ISLAS BALEARES.

Ley 7/2024, de 11 de diciembre, de medidas urgentes de simplificación y racionalización administrativas de las administraciones públicas de las Illes Balears.

Esta ley modifica el Texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, de 6 de junio, en lo relativo al IRPF.

Las medidas fiscales adoptadas tienen como objetivos principales incentivar el acceso a la vivienda, mejorar la calidad de vida de personas mayores y con discapacidad, apoyar a colectivos en situación de vulnerabilidad y fomentar la ocupación de puestos de trabajo de difícil cobertura en el archipiélago. No son nuevas deducciones, sino que se modifican varias de las ya existentes.

3.1. Deducciones para arrendadores de inmuebles destinados a vivienda permanente.

3.1.1. Deducción por seguros de impago de rentas:

- Cuantía: el 75% de los gastos satisfechos en primas de seguros que cubran total o parcialmente el impago de rentas de arrendamiento de uno o varios inmuebles destinados a vivienda, hasta un límite de 440 euros anuales.

- Requisitos:

- a) El contrato de arrendamiento debe tener una duración inicial igual o superior a un año. Se introduce como requisito que la duración inicial del contrato contemple las prórrogas obligatorias para el arrendador reguladas en la Ley 29/1994.

- b) El depósito de la fianza debe estar constituido a favor del Instituto Balear de la Vivienda.

- c) El rendimiento del arrendamiento debe ser declarado como rendimiento del capital inmobiliario en el IRPF.

3.1.2. Nueva deducción por otros gastos relacionados con el arrendamiento:

- Cuantía: el 50% de los gastos satisfechos en conceptos como seguros de daños, gastos de conservación y reparación, gastos inherentes a la comunidad de propietarios, tributos vinculados al inmueble, formalización del contrato de

arrendamiento y certificados de eficiencia energética. Límite máximo: 1.500 euros (incrementado a 1.800 euros si la vivienda es arrendada a la Administración Balear para programas como "Alquiler Seguro").

• Requisitos:

- a) La vivienda debe haber permanecido sin alquilar durante al menos dos ejercicios fiscales previos.
- b) La renta del alquiler no puede superar los 15 euros mensuales por metro cuadrado.
- c) Los gastos deben pagarse dentro del periodo impositivo correspondiente.

3.1.3. Condiciones comunes para ambas deducciones:

- La base imponible total del contribuyente no debe superar los 84.480 euros (tributación conjunta) o 52.800 euros (tributación individual).
- La aplicación de la deducción requiere justificantes documentales (facturas, recibos, etc.).

3.2. Deducción por gastos en cuidados de personas mayores de 65 años o con discapacidad.

• Cuantía: el 40% de los gastos satisfechos, con un límite de 660 euros por ejercicio fiscal.

• Gastos:

- a) Estancias en residencias o centros de día.
- b) Servicios de custodia, comedor o actividades en centros de día.
- c) Contratación laboral de cuidadores, siempre que estén dados de alta en la Seguridad Social.

• Requisitos:

- a) La base imponible total no debe superar los 33.000 euros (tributación individual) o 52.800 euros (conjunta).
- b) Los pagos deben efectuarse mediante métodos bancarios formales (tarjetas, transferencias, cheques nominativos).
- Compatibilidad: Esta deducción es aplicable a contribuyentes con discapacidad del 33% o superior o que tengan ascendientes o descendientes con dicho grado de discapacidad.

3.3. Deducción por gastos relacionados con la esclerosis lateral amiotrófica (ELA).

• Cuantía: el 100% de los gastos satisfechos relacionados con la ELA, hasta un máximo de 3.500 euros anuales.

• Requisitos:

- a) Los beneficiarios pueden ser el contribuyente, sus descendientes o ascendientes a cargo.
- b) La base imponible total no debe superar los 84.480 euros (tributación conjunta) o 52.800 euros (tributación individual).
- c) Los gastos deben justificarse con facturas o documentos equivalentes.
- Limitaciones: No se incluyen primas de seguros de salud ni gastos que no deriven directamente de la enfermedad.

3.4. Deducción por ocupación de puestos de trabajo de difícil cobertura.

• Beneficiarios: contribuyentes que perciban el complemento de difícil cobertura en el sector público balear o miembros de la Policía Nacional y la Guardia Civil con destino en las Illes Balears.

• Cuantía:

- a) Hasta 2.000 euros si la base imponible total no supera los 33.000 euros (individual) o 52.800 euros (conjunta).
- b) Hasta 1.000 euros si la base imponible total no supera los 52.800 euros (individual) o 84.480 euros (conjunta).

• Gastos:

- a) Compra, construcción o alquiler de vivienda habitual en las Illes Balears.
- b) Transporte aéreo o marítimo interinsular.

• Condiciones especiales: En casos de destino en Mallorca, los límites de deducción se reducen un 30%, mientras que en Formentera se incrementan en un 30%.

Efectos: 14/12/2024

4. ISLAS CANARIAS.

Ley 5/2024, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2025

Esta ley modifica el Texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de

Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, en lo relativo al IRPF, estableciéndose una mejoría general en todas las deducciones autonómicas.

También se ha procedido a la consolidación de la tarifa autonómica vigente transitoriamente en 2022 y 2023, añadiéndose una deflactación de los tramos.

Tramos	Base liquidable (desde euros)	Cuota íntegra (en euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo liquidable (%)
1	0	0	13.465	9,00%
2	13.465	1.211,85	5.557	11,50%
3	19.022	1.850,91	16.163	14,00%
4	35.185	4.113,73	21.197	18,50%
5	56.382	8.035,17	34.968	23,50%
6	91.350	16.252,65	29.850	25,00%
7	121.200	23.715,15	en adelante	26,00%

Además, se han aumentado las cuantías del mínimo personal y familiar:

Mínimo del contribuyente:

- General: 5.606 euros anuales.
- Si tiene más de 65 años: 1.162 euros adicionales.
- Si tiene más de 75 años: 1.414 euros adicionales.

Mínimo por descendientes:

- Primer descendiente: 2.424 euros anuales.
- Segundo descendiente: 2.727 euros anuales.
- Tercer descendiente: 4.040 euros anuales.
- Cuarto y siguientes: 4.545 euros anuales.
- Si el descendiente tiene menos de 3 años, se aumenta en 2.828 euros anuales.

Mínimo por ascendientes:

- Por cada ascendiente: 1.162 euros anuales.
- Si el ascendiente tiene más de 75 años: 1.414 euros adicionales.

Mínimo por discapacidad:

- Para el contribuyente con discapacidad (grados 33% o superior): 3.030 euros anuales.
- Si el grado de discapacidad es 65% o superior: 9.090 euros anuales.
- Se aumenta en 3.030 euros anuales si la persona necesita ayuda de terceras personas o tiene movilidad reducida.
- Para ascendientes o descendientes con discapacidad (igual o superior al 33%): 3.030 euros anuales, o 9.090 euros si tienen un grado de discapacidad del 65% o superior.
- Se añade un aumento de 3.030 euros si necesitan asistencia o movilidad reducida.

DEDUCCIONES IRPF

Se detallan las deducciones modificadas. Además, se ha suprimido la deducción por alza de precios aprobada con carácter extraordinario y temporal en la Ley de Presupuestos Generales de Canarias 2023, una vez se ha producido una desaceleración de las tasas de inflación que era el supuesto que sustentaba esta medida.

1. Deducción por gastos de estudios de educación superior

- Fuera de la isla de residencia: 1.800 € (1.920 € si la base liquidable es <36.300 €).
- En la misma isla: 900 €, siempre que se traslade a una vivienda arrendada en otro municipio y se cumplan requisitos específicos.
- Límite: 40% de la cuota íntegra autonómica.

- Exclusiones: Rentas >45.500 € (60.500 € en tributación conjunta) o cuando los estudios no cumplan condiciones específicas.

2. Dedución por gastos de estudios no superiores

- Máximo 133 € por el primer descendiente y 66 € adicionales por los demás, aplicable a libros, transporte, uniformes y comedor.

- Exclusiones: Rentas >45.500 € (60.500 € en tributación conjunta).

3. Dedución por traslado de residencia

- 300 € durante el periodo de traslado y el siguiente para contribuyentes que cambien de isla por motivos laborales o económicos.

- Condiciones: Permanecer en la isla de destino al menos 4 años.

4. Dedución por nacimiento o adopción de hijos

- De 265 € (primer o segundo hijo) a 928 € (quinto hijo o sucesivos).

- Incremento adicional si el hijo tiene discapacidad $\geq 65\%$.

- Exclusiones: Rentas >45.500 € (60.500 € en tributación conjunta).

5. Dedución por discapacidad y mayores de 65 años

- 400 € por contribuyentes con discapacidad $\geq 33\%$.

- 160 € por contribuyentes mayores de 65 años.

- Exclusiones: Rentas >45.500 € (60.500 € en tributación conjunta).

6. Dedución por acogimiento de menores

- 330 € por menor en acogimiento familiar (prorrateado si es inferior al año).

- No aplicable si hay adopción en el mismo periodo impositivo.

7. Dedución por familias monoparentales

- 133 € cuando el contribuyente no conviva con otra persona distinta a los descendientes o ascendientes que generen deducción.

8. Dedución por gastos de custodia en guarderías

- 18% de los gastos (máximo 530 € por descendiente).

- Condiciones: Rentas ≤ 45.500 € (60.500 € en tributación conjunta).

9. Dedución por familia numerosa

- De 597 € (categoría general) a 796 € (categoría especial). Incremento si hay discapacidad en el núcleo familiar.

10. Dedución por inversión en vivienda habitual

- Porcentajes: 5% (renta <25.500 €), 3,5% (renta entre 25.500 y 45.500 €), con incrementos para menores de 40 años.

- Base máxima: 6.000 € anuales.

11. Dedución por Obras de Rehabilitación Energética de Vivienda Habitual

- Dedución del 12% (máximo 10% de la cuota íntegra autonómica) sobre cantidades destinadas a mejorar la eficiencia energética de la vivienda habitual propiedad del contribuyente.

- Excluye obras en áreas como jardines, piscinas o instalaciones deportivas.

- Base máxima anual: 7.000 euros.

12. Dedución por Obras de Adecuación de Vivienda Habitual por Razón de Discapacidad

- Dedución del 14% (18% si el contribuyente o beneficiario es mayor de 65 años) sobre gastos destinados a la accesibilidad de personas con discapacidad igual o superior al 65%.

- Base máxima: 15.000 euros.

13. Deducción por Alquiler de Vivienda Habitual

- Deducción del 24% (máximo 740 euros anuales) si el alquiler supera el 10% de las rentas obtenidas.
- Ingresos máximos: 45.500 euros; aumenta en tributación conjunta.

14. Deducción por Alquiler Vinculado a Dación en Pago

- Deducción del 25% (máximo 1.200 euros anuales) para arrendamientos vinculados a dación en pago, con ingresos no superiores a 45.500 euros.

15. Deducción por Gastos de Adecuación de Inmuebles para Arrendamiento

- Deducción del 10% en gastos de reparación, conservación y formalización de contratos.
- Límite máximo: 150 euro por inmueble.

16. Deducción por Puesta en el Mercado de Viviendas para Arrendamiento Habitual

- Deducción única de 1.000 euros por inmueble arrendado bajo condiciones específicas.

17. Deducción por Contribuyentes Desempleados

- 120 euros para quienes reciban prestaciones por desempleo más de 6 meses, con ingresos entre 11.200 y 22.000 euros.

18. Deducción por Gastos de Enfermedad

- 12% de gastos médicos y sanitarios (excluyendo estética, salvo excepciones).
- Límite anual: 500 euros (incrementable según edad y discapacidad).

19. Deducción por Familiares Dependientes con Discapacidad

- 600 euros por persona con discapacidad igual o superior al 65%.
- Adicional: 20% de las cuotas a la Seguridad Social de empleados del hogar para asistencia a personas dependientes (máximo 500 euros).

20. Deducción por cuotas satisfechas a la Seguridad Social por la contratación de empleados del hogar

- 20% de las cuotas satisfechas durante el período impositivo por la contratación de un empleado del hogar familiar incluido en el Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social (máximo 500 euros anuales, independientemente del número de empleados contratados).

Efectos: 01/01/2025

5. CANTABRIA

Ley 3/2024, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas

Esta ley modifica el Texto refundido de Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, en lo relativo, entre otros, al IP, al IRPF, al ISD y al ITPAJD.

5.1. IP

Se introducen correcciones técnicas que afectan a la bonificación autonómica del 100% en la cuota del IP, modificaciones que tienen efectos desde el 30 de diciembre de 2024, afectando, por tanto, al devengo del IP del año 2024 que se produjo el día 31 de diciembre de 2024.

De acuerdo con la normativa autonómica anterior existía una bonificación del 100% en la cuota íntegra del IP que resultaba aplicable salvo para los contribuyentes del IP cuyo patrimonio neto, no exento, fuese superior a 3.700.000 euros.

La Ley de medidas corrige, desde el propio ejercicio 2024, la redacción de la citada disposición adicional tercera de tal forma que, mientras esté vigente el ITSGF, en lugar de la bonificación autonómica del 100% en el IP el contribuyente (con un patrimonio superior a 3.700.000 euros) puede aplicar una bonificación de cuantía variable cuyo importe será igual a la

diferencia entre dos magnitudes:

- la total cuota íntegra del IP, una vez minorada en la reducción por el límite conjunto IRPF-IP del artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP; y
- la total cuota íntegra del ITSGF, una vez aplicada la reducción por el límite conjunto IRPF-IP-ITSGF del artículo 3.Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre en la que se regula el ITSGF.

De este modo se consigue que los contribuyentes que se vean afectados por el ITSG —aquellos cuyo patrimonio neto sea superior a 3.700.000 euros—, puedan ingresar por el IP lo que deberían, en principio, ingresar por ITSGF, destinándose sus ingresos tributarios a la Comunidad de Cantabria en lugar de a la Hacienda estatal.

Efectos: 30/12/2024

5.2. IRPF.

Se incluyen nuevas deducciones en la cuota íntegra autonómica del IRPF y se introducen ajustes técnicos en otras deducciones vigentes.

5.2.1. Nueva deducción por inversiones de nuevos contribuyentes procedentes del extranjero

Con el objetivo de fomentar nuevas inversiones en Cantabria que favorezcan la creación de proyectos empresariales y empresas y, en consecuencia, la generación de empleo, se establece una nueva deducción en la cuota íntegra autonómica del IRPF para las personas físicas o residentes que, no habiendo sido residentes en España en los cinco años anteriores a su desplazamiento a Cantabria, se conviertan en contribuyentes del IRPF en Cantabria.

• Porcentaje de deducción y bienes aptos

La deducción será igual al 20% del valor de adquisición —incluyendo los gastos y tributos inherentes, excluidos los intereses— de los siguientes bienes:

- o Bienes inmuebles que no estén destinados a vivienda o vivienda turística, que estén situados en Cantabria.
- o Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados o no, en mercados organizados, y valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados o no, en mercados organizados. En relación con la inversión en estos valores, deben cumplirse los siguientes requisitos:
 - La entidad deberá tener su domicilio social y fiscal en Cantabria.
 - La entidad deberá desarrollar una actividad económica en los términos del artículo 4.Ocho.Dos.A) de la Ley del IP. Es decir, su actividad principal no puede ser la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
 - El contribuyente no puede tener en la entidad una participación, directa o indirecta, junto con su cónyuge o parientes, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, que represente más del 40% del capital social o de los derechos de voto, durante ningún día de los años naturales de mantenimiento de la participación.
 - El contribuyente no puede desempeñar en la entidad funciones ejecutivas ni de dirección ni mantener una relación laboral.

• Ejercicio en que debe efectuarse la inversión

La inversión debe realizarse en el propio ejercicio de la adquisición de la residencia fiscal en Cantabria o en el ejercicio siguiente. No obstante, se prevé expresamente que en el caso de inversión en valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios emitidos por entidades españolas y de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades españolas, la inversión también podrá realizarse en el ejercicio anterior al de la adquisición de la citada residencia.

• Plazo de mantenimiento de la inversión

Se establece un plazo de mantenimiento de la inversión de seis años, siendo válidas las transmisiones onerosas de los elementos patrimoniales adquiridos con reinversión total del importe obtenido con la transmisión, en el plazo de un mes.

• Ejercicio de aplicación de la deducción

La deducción se podrá aplicar en el ejercicio en el que se produzca la inversión y en los cinco ejercicios siguientes inmediatos y sucesivos en caso de insuficiencia de cuota íntegra. Tratándose de inversiones en valores emitidos por entidades españolas la deducción podrá ser aplicada en el ejercicio en el que se adquiriera la citada residencia fiscal o en los cinco ejercicios siguientes inmediatos y sucesivos, en caso de insuficiencia de cuota íntegra.

Esta deducción podrá ser aplicada por las personas que se hayan convertido en contribuyentes del IRPF en Cantabria

a partir del 1 de enero de 2025 aun cuando las inversiones se hayan realizado durante el ejercicio anterior y consistan en inversiones en valores españoles aptos.

- Mantenimiento de la residencia fiscal en Cantabria

El contribuyente deberá mantener la condición de contribuyente del IRPF en Cantabria hasta el último ejercicio del periodo de mantenimiento de la inversión y la pérdida de la residencia en Cantabria en el período de obligación de mantenimiento de la inversión o el incumplimiento de la obligación de mantenimiento de la inversión realizada, incluyendo el supuesto de transmisión sin reinversión total, originarán la pérdida de la deducción aplicada.

- Incompatibilidad con otras deducciones

Esta deducción resulta incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación.

5.2.2.- Otras nuevas deducciones

La Ley de Medidas contempla nuevas deducciones:

- La primera, con la finalidad de incentivar el traslado a Cantabria de contribuyentes procedentes de otras comunidades autónomas, consiste en una nueva deducción en la cuota íntegra autonómica que compensa los gastos de desplazamiento y permanencia de los nuevos residentes en la Comunidad de Cantabria.

- La segunda, destinada a fomentar el alquiler de viviendas vacías, consiste en una nueva deducción en la cuota íntegra autonómica a favor de los propietarios o usufructuarios que, bajo el cumplimiento de determinados requisitos, arriendan viviendas que hubiesen estado vacías durante el año anterior.

Efectos: 01/01/2025

5.3. ISD.

En relación con la mejora de la reducción de la base imponible del 95% del valor de la vivienda habitual con el límite de 125.000 euros por cada sujeto pasivo, se añade la exigencia de que la adquisición se mantenga durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, lo que representa una mejora del plazo de mantenimiento de 10 años vigente hasta 31 de diciembre de 2024, salvo que falleciera el adquirente dentro de dicho plazo.

Efectos: 01/01/2025

5.4. ITPAJD.

Se introducen tipos de gravamen diferenciados y cuotas mínimas en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) para las transmisiones de vehículos usados y eléctricos.

Efectos: 01/01/2025

6. CATALUÑA

Decreto-ley 10/2024, de 26 de noviembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio

Este decreto-ley modifica la disposición transitoria primera del libro sexto del Código tributario de Cataluña, relativo a los tributos cedidos, estableciendo una tarifa específica del impuesto sobre el patrimonio aplicable mientras se mantenga vigente el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

La tarifa establecida es la siguiente:

Efectos: 29/11/2024

7. EXTREMADURA.

Decreto-Ley 1/2025, de 23 de enero, de medidas fiscales urgentes en materia tributaria

Ante la ausencia de Ley de Presupuestos para 2025, esta norma introduce modificaciones al 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, en lo relativo, entre otros, al IRPF, el ISD y el ITPAJD.

Con este Decreto-ley se establecen nuevos beneficios fiscales centrados principalmente en colectivos vulnerables y en las personas jóvenes, y se prorrogan ciertas medidas de naturaleza tributaria, ya establecidas en ejercicios anteriores, y cuya vigencia finalizó el 31 de diciembre de 2024. El Decreto-ley contempla diversas medidas fiscales para facilitar el acceso a la vivienda, para contribuir a evitar la emigración de nuestra población residente y que también sean capaces de atraer a nuestra Comunidad a nuevos residentes, sin olvidar otras en materia social, con especial interés en los afectados por la Esclerosis Lateral Amiotrófica (ELA) y su entorno familiar.

7.1. IRPF

7.1.1. Deducción para arrendadores de viviendas vacías

Los propietarios o usufructuarios de viviendas en desuso que las alquilen como vivienda habitual pueden aplicar una deducción del 100 % en la cuota íntegra autonómica del IRPF, con un límite de 1.200 euros por contribuyente, siempre que cumplan los siguientes requisitos, entre ellos, la vivienda debe estar situada en Extremadura, haber estado vacía y en desuso durante al menos un año antes del contrato y el arrendamiento debe tener una duración mínima de tres años.

7.1.2. Deducción por inversión en la rehabilitación de viviendas en zonas rurales para ser destinadas a su alquiler

Los contribuyentes pueden deducir el 15 % de las inversiones en rehabilitación de viviendas destinadas al alquiler en la cuota íntegra autonómica del IRPF, si cumplen determinadas condiciones. Deben estar ubicadas en municipios con población inferior a 3.000 habitantes o en núcleos poblacionales definidos por el censo de Extremadura para beneficios fiscales, la vivienda debe ser la residencia habitual del arrendatario. Durante los cinco años siguientes a la rehabilitación, debe estar alquilada a personas distintas del cónyuge, familiares hasta el tercer grado u otros ascendientes o descendientes. La base deducible incluye los gastos de rehabilitación, amortización, intereses y costes de cobertura de tipo de interés. Y la base máxima total por vivienda es de 180.000 euros o el coste de la rehabilitación si este es menor. En cada ejercicio, la deducción máxima es de 9.040 euros por declaración.

7.1.3. Deducción por donaciones de dinero a entidades culturales, artísticas y para patrocinio a deportistas

Se trata de una nueva deducción del 20% de las cantidades donadas en el ejercicio, con un límite máximo de 500 euros anuales por contribuyente, siempre que éstas tengan un determinado destino o finalidad.

7.1.4. Deducción para contribuyentes que trasladen su residencia habitual a Extremadura

La medida recoge una deducción del 50% de la cuota íntegra autonómica para aquellos contribuyentes que trasladen su residencia habitual a Extremadura y la mantengan de manera continuada durante tres años, siendo de aplicación en el ejercicio en el que produzca el cambio de residencia y en los dos ejercicios siguientes. El porcentaje de deducción se eleva al 75% para aquellos contribuyentes en los que, concurriendo las circunstancias anteriores, tengan menos de 36 años a la fecha de devengo.

7.1.5. Deducción por la obtención de ayudas o subvenciones otorgadas por la Comunidad Autónoma de Extremadura a las personas con enfermedad de Esclerosis Lateral Amiotrófica

Deducción para las personas con enfermedad de Esclerosis Lateral Amiotrófica que hayan percibido una subvención o ayuda pública otorgada por la Comunidad Autónoma y siempre que la hayan integrado en su base imponible general, por el importe que resulte de aplicar el tipo medio de gravamen a la cuantía de la subvención o ayuda integrada en su base liquidable. Con esta medida se busca eliminar la carga fiscal vinculada a la percepción de ayudas o subvenciones no exentas por la normativa estatal.

7.1.6. Deducción destinada a los enfermos de Esclerosis Lateral Amiotrófica y sus familiares

Es una deducción de cuantía fija de 2.000 euros en la cuota íntegra autonómica para aquellos contribuyentes que hayan sido diagnosticados de esclerosis lateral amiotrófica o cuyo cónyuge, pareja de hecho, descendiente o ascendiente que dé

derecho a la aplicación del mínimo por descendiente o ascendiente, haya sido diagnosticado con ELA. Con esta medida se persigue contribuir a una mayor dotación de recursos a aquellas familias extremeñas que sufran directamente los efectos de esta enfermedad.

7.1.7. Creación de Censo

En este mismo Impuesto se impulsa activamente la equidad territorial y la cohesión social en el territorio de nuestra Comunidad Autónoma. Con este objetivo se emplea el sistema tributario, promoviendo la igualdad de oportunidades y justicia desde la perspectiva fiscal para las personas residentes en las zonas rurales escasamente pobladas, como son los núcleos de población que en su momento quedaron fuera del ámbito de aplicación de las medidas tributarias contempladas en la Ley 3/2022, de 17 de marzo, de medidas ante el reto demográfico y territorial de Extremadura. Para ello, se crea el Censo a efectos de reconocimiento de los beneficios fiscales establecidos en el presente Decreto-ley de núcleos de población que no son municipios ni entidades locales menores, y que pertenecen a un municipio de más de 3.000 habitantes y sus diseminados.

Efectos: 01/01/2025

7.2. ISD

• Modalidad de sucesiones

Se crea el Registro Autonómico de personas con especial vinculación y se establecen los beneficios fiscales de los causahabientes incluidos en dicho Registro. Se regula la extensión de los beneficios fiscales que se encuentren vigentes en la normativa autonómica para los grupos I y II parentesco previstos en el art. 20.2.a de la Ley 29/1987 (Ley ISD) a aquellos sujetos pasivos que, estando incluidos en los grupos III y IV, figuren inscritos en dicho Registro.

• Modalidad de donaciones

Se aprueban cuatro nuevas reducciones en la base imponible.

1. Una reducción del 100% sobre las cantidades donadas a hijos y descendientes, sobre los primeros 180.000 euros, siempre que, concurriendo determinados requisitos, se destinen a la adquisición de la que vaya a ser su primera vivienda y, además, siempre que vaya a constituir su vivienda habitual.

2. Una reducción del 100% de la base imponible por la vivienda donada a hijos y descendientes, sobre los primeros 180.000 euros, siempre que, concurriendo determinados requisitos, la vivienda donada constituya la primera vivienda en propiedad para el donatario y, además, se destine a ser su vivienda habitual.

3. Una reducción del 100% de la base imponible correspondiente a la donación de un solar o derecho de sobreedificación a hijos y descendientes, sobre los primeros 100.000 euros, siempre que, concurriendo determinados requisitos, se destinen a la construcción de la que vaya a ser su primera vivienda en propiedad y, además, su vivienda habitual.

4. Una reducción del 100% sobre las donaciones recogidas en el art. 11. quinquies del TR de Extremadura en materia de Tributos Cedidos con el límite de 2.500 euros. Con esta medida se persigue eliminar la carga fiscal que para el donatario tendría la donación incentivada por la vía de deducción en IRPF, teniendo en cuenta el límite cuantitativo establecido en dicho precepto.

Efectos: 29/01/2025

7.3. ITPAJD.

• Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Se incrementa el valor de la vivienda y de bases de renta que operan como límite para aplicar el tipo reducido del 7% vinculado a la adquisición de vivienda habitual y estableciendo un tipo superreducido del 4% para la adquisición de la vivienda habitual por menores de 36 años.

• Modalidad de Actos Jurídicos Documentados

Se extiende al 2025 el tipo reducido establecido para viviendas medias, destinadas a ser la vivienda habitual del sujeto pasivo. Se extiende, para los hechos imposables devengados en 2025, el beneficio fiscal establecido en la modalidad de actos jurídicos documentados por la adquisición de viviendas de protección pública calificadas como viviendas medias, destinadas a ser la vivienda habitual del sujeto pasivo.

Efectos: 29/01/2025

8. GALICIA.

Ley 5/2024, de 27 diciembre, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas fiscales y administrativas.

Esta ley modifica el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, en lo relativo, entre otros, al IRPF, el ISD y el ITPAJD.

8.1. IRPF

Se crean 2 nuevas deducciones. Se pretende estimular a las personas propietarias y/o usufructuarias de viviendas vacías para que las pongan en el mercado de las viviendas en alquiler.

La primera medida va en la línea de que aquellas personas que tengan alguna vivienda vacía que, para ponerla en condiciones de ser usada, precise determinadas obras puedan beneficiarse de una deducción respecto del coste de esas obras.

La segunda consiste en una medida de fomento en favor de las personas que cuenten con un número pequeño de viviendas y que no se decidan a ponerlas en alquiler por entender que no les compensa asumir los riesgos de arrendarlas, para lo cual se les permitirá aplicar una deducción el primer año de la puesta en el mercado del alquiler.

- Deducción por adecuación de inmueble vacío para arrendamiento como vivienda: 15 % de los gastos en obras de reparación, conservación y otros necesarios para arrendar un inmueble en Galicia como vivienda (incluyendo certificado energético y formalización del contrato). La base de la deducción máxima por vivienda 9.000 euros (gastos justificados con factura) y máxima anual 3.000 euros por vivienda (tributación individual o conjunta).

- Requisitos del inmueble:

- o Vacío por al menos un año antes de las obras (sin uso, arrendamiento ni actividad económica).

- o Arrendado en un plazo máximo de seis meses tras finalizar las obras.

- o Valor del inmueble: máximo 250.000 euros (según referencia catastral o valor de mercado).

- o Arrendatario no puede ser cónyuge ni pariente hasta el tercer grado.

- o El propietario debe tener como máximo tres viviendas susceptibles de arrendamiento (excluyendo garajes y trasteros).

- Casos de múltiples viviendas:

- o Si aplica para dos o tres viviendas simultáneamente, la base anual aumenta a 6.000 euros y los excesos no deducidos pueden trasladarse a los cuatro ejercicios siguientes.

- Arrendamiento interrumpido:

- o No se pierde el derecho a la deducción si el contrato dura menos de tres años, siempre que la vivienda vuelva a arrendarse en un plazo de seis meses y la suma de ambos contratos alcance al menos tres años.

- Plazo para deducciones pendientes:

- o Las cantidades no deducidas por límites de cuota pueden trasladarse hasta cuatro ejercicios siguientes, siempre que el inmueble permanezca arrendado bajo los requisitos establecidos.

- Deducción por arrendamiento de viviendas vacías: 500 euros por vivienda, aplicable en el primer período impositivo en que el inmueble se destine al arrendamiento como vivienda. Se prorratea según el porcentaje de participación en la propiedad.

- Requisitos:

- o Vacío previo: La vivienda debe haber estado vacía al menos un año antes del contrato (sin uso, arrendamiento ni actividad económica).

- o Precio máximo de alquiler: El alquiler mensual (incluyendo anexos) no debe superar 700 euros.

- o Relación con el arrendatario: No puede ser cónyuge ni pariente hasta el tercer grado.

- o Número de inmuebles: El propietario o usufructuario puede tener un máximo de tres viviendas destinadas al arrendamiento (excluyendo garajes y trasteros, y sin contar la vivienda habitual).

- Duración del arrendamiento:

- o Se mantiene aunque el contrato sea inferior a tres años, siempre que:

- La vivienda vuelva a arrendarse en un plazo de seis meses tras finalizar el contrato.

- La suma de ambos contratos alcance al menos tres años.

- Plazo para deducciones pendientes:

o Si no se aplica la deducción en su totalidad, las cantidades pendientes pueden trasladarse a los cuatro ejercicios siguientes, siempre que la vivienda continúe cumpliendo los requisitos.

Efectos: 01/01/2025

8.2. ITPAJD

8.2.1. Se equipara la adquisición de locales comerciales con destino final de uso como vivienda con el propio concepto de vivienda, a los efectos de la aplicación de los tipos bonificados aplicables a su adquisición siempre que se presente, en un plazo máximo de cuatro años, la comunicación previa de primera ocupación.

8.2.2. Se introduce una deducción en la cuota del 100% para las operaciones que realicen el Instituto Gallego de la Vivienda y Suelo y las entidades participadas mayoritariamente por el sector público autonómico, respecto a los actos y negocios que forman parte del proceso constructor de las viviendas de promoción pública, como las adquisiciones de suelo residencial, los actos de agrupación, agregación, segregación y división, la declaración de obra nueva y división horizontal, las ventas de suelo público residencial, los actos relativos a las garantías pactadas en favor de dichas entidades, así como los préstamos hipotecarios que puedan solicitar. Esta modificación resulta fundamental para poder llevar a cabo la promoción de vivienda de promoción pública reduciendo los tributos que afectan a los actos necesarios para dicha promoción.

8.2.3. Y, por último, en consonancia, igualmente, con el compromiso del Gobierno gallego en materia de vivienda y con el fin de incentivar la promoción y puesta en el mercado de viviendas en alquiler, en la modalidad de actos jurídicos documentados, se amplía el ámbito objetivo de la bonificación del 75% para las operaciones de adquisición, derechos reales de garantía y rehabilitación de edificios destinados a viviendas de alquiler.

Efectos: 01/01/2025

8.3. ISD

Se modifica la reducción aplicable en el impuesto sobre sucesiones a las personas parientes del grupo III mediante la elevación y unificación del importe de la reducción para todas las personas parientes de este grupo (hermanas y hermanos, tías y tíos, sobrinas y sobrinos, suegras y suegros, cuñadas y cuñados y nueras y yernos), aumentándolo hasta 25.000 euros, de forma que cualquier sucesión entre estas personas parientes de hasta ese importe no va a tributar por el impuesto sobre sucesiones, lo que favorece la transmisión entre generaciones.

Efectos: 01/01/2025

9. LA RIOJA.

Ley 6/2024, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales y Administrativas para el año 2025

Esta ley modifica la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos en lo relativo, entre otros, al IP, IRPF, ITPAJD e ISD.

9.1. ITPAJD

En la modalidad de actos jurídicos documentados, se fija un tipo reducido del 0,1% para familias numerosas y personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33% para los documentos notariales de adquisición de vivienda para destinarla a vivienda habitual. En adquisiciones conjuntas, se aplica solo a la parte proporcional correspondiente a quienes cumplan los requisitos.

Efectos: 01/01/2025

9.2. ISD.

Se equipara la validez de las inscripciones de parejas de hecho en cualquier registro nacional o internacional al realizado

en el registro autonómico y se incorporan sendas deducciones en adquisiciones inter vivos y mortis causa para personas que hayan mantenido una convivencia estable en el mismo domicilio durante, al menos, los quince años anteriores al devengo del impuesto correspondiente y siempre que concurran los demás requisitos establecidos en su regulación.

Efectos: 01/01/2025

9.3. IP.

- Se establece un mínimo exento de 700.000 euros.

- Se introduce una bonificación del 100% sobre la cuota positiva del impuesto, una vez aplicadas las deducciones y bonificaciones estatales, aunque al tiempo se declara inaplicable, en tanto en cuanto el impuesto temporal sobre las grandes fortunas esté en vigor.

En su lugar, el contribuyente podrá aplicar una bonificación autonómica determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y la total cuota íntegra correspondiente al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3.Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

Efectos: 01/01/2025

9.4. IRPF.

Deducción por subida de intereses hipotecarios: durante los años 2023, 2024 y 2025, los contribuyentes que adquirieron su vivienda habitual desde el 1 de enero de 2013 podrán deducir el 15% de los intereses hipotecarios abonados, con un límite de 5.000 euros anuales. Es decir, se extiende hasta 2025 la deducción.

Efectos: 01/01/2025

10. COMUNIDAD DE MADRID.

Ley 9/2024, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2025

Esta ley modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno en lo relativo al ITPAJD.

A través de una nueva disposición transitoria, se establece una medida tributaria específica para las personas afectadas por los daños ocasionados en inmuebles debido a las obras de la Línea 7B del Metro de Madrid, consistente en dos bonificaciones tributarias:

1. Bonificación en la modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" (TPO)

- Beneficiarios: Personas físicas o jurídicas que sean propietarias o usufructuarias de inmuebles afectados por los daños.
- Condición: Aplicable exclusivamente a la adquisición de otro inmueble de características análogas que sustituya al afectado.

- Porcentaje: Bonificación del 100% de la cuota tributaria de TPO.

- Incompatibilidad: No puede combinarse con la bonificación del artículo 30 bis de la misma ley.

2. Bonificación en la modalidad "Actos Jurídicos Documentados" (AJD)

- Ámbito:

- o Aplicable a los documentos notariales que formalicen la adquisición de inmuebles para sustituir a los afectados.

- o Incluye también operaciones registrales vinculadas a la construcción de los inmuebles, como agrupación, división, segregación, declaración de obra nueva y división horizontal.

- Porcentaje: Bonificación del 100% de la cuota tributaria gradual de AJD.

- Incompatibilidad: No puede combinarse con las bonificaciones previstas en los artículos 38 bis y 38 ter de la misma ley.

3. Determinación de inmuebles afectados.

- Se consideran afectados los inmuebles señalados en la Orden de 21 de febrero de 2022 de la Consejería de Transportes e Infraestructuras, que incluye aquellos ubicados en el municipio de San Fernando de Henares, en el tramo del túnel entre las estaciones de Barrio del Puerto y Hospital del Henares.

4. Vigencia

- Aplicación retroactiva: Las bonificaciones son válidas desde la entrada en vigor de la Orden de 21 de febrero de 2022.
- Duración: Hasta cuatro años naturales posteriores a la notificación del Acuerdo u Orden que resuelva cada procedimiento de responsabilidad patrimonial.
- Devoluciones: En caso de haber satisfecho el impuesto antes de la entrada en vigor de esta disposición, los contribuyentes podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación según el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria.

Efectos: 01/01/2025

11.COMUNIDAD VALENCIANA.

Decreto-ley 17/2024, de 23 de diciembre, del Consell, de medidas urgentes para la mejora de la fiscalidad verde y desarrollo de la actividad económica en la Comunitat Valenciana.

Esta norma modifica el artículo 5 del Decreto-ley 12/2024 que regula una deducción del 45% en la cuota íntegra autonómica del IRPF por aportaciones a los fondos propios de entidades que desarrollen actividades económicas, en apoyo a las personas afectadas por las inundaciones en la Comunitat Valenciana, de la siguiente forma:

1. Periodo de aplicación:

- Se establece un periodo de aplicación específico para la deducción, que va desde la entrada en vigor de la norma hasta el 31 de diciembre de 2025.

2. ERTE (Expediente de Regulación Temporal de Empleo):

- Una de las novedades es que se incluye como requisito que las entidades existentes en el momento de la entrada en vigor de la nueva norma deben haber solicitado un ERTE para sus trabajadores debido a la crisis económica derivada del temporal. Este punto no estaba explicitado en el decreto anterior, y ahora se añade como un requisito adicional para poder acceder a la deducción, dado que se busca que las entidades que se beneficiarán de esta medida hayan tenido dificultades laborales debido a la crisis.

3. Restricción para nuevas entidades:

- Para las entidades de nueva creación, se introduce una restricción adicional: no se podrán aplicar las deducciones si la nueva entidad realiza una actividad idéntica a la que llevaba a cabo una entidad previa bajo otra titularidad. Es decir, no se permitirán deducciones por la creación de empresas que simplemente sustituyan a otra que ya existía, aunque sea bajo una nueva forma jurídica. Esta restricción se ha añadido para evitar que se utilice la deducción como una estrategia para eludir impuestos o reestructurar empresas sin un verdadero cambio de actividad.

4. Certificación en cooperativas:

- En relación con las sociedades cooperativas, se detallan los requisitos de certificación para las aportaciones de los socios. En lugar de formalizar la operación en escritura pública (como en el caso de otras entidades), las cooperativas deben justificar las suscripciones y desembolsos mediante una certificación firmada por quien ostente la secretaría de la cooperativa, con el visto bueno de la presidencia y las firmas legitimadas notarialmente. La novedad aquí es que se permite emitir una única certificación para varias aportaciones realizadas por el mismo socio durante el período entre la entrada en

vigor de la norma y el 31 de diciembre de 2025, facilitando el proceso administrativo para las cooperativas.

5. Límite del 30% de la base liquidable:

- Se introduce un límite del 30% de la base liquidable del contribuyente como tope para la deducción, lo que significa que, aunque un contribuyente invierta más de lo que permite el límite de 9.900 euros, la deducción que puede aplicar no podrá exceder el 30% de su base liquidable. Esto establece una restricción adicional que no estaba presente en la normativa anterior, donde solo se contemplaba el límite absoluto de 9.900 euros.

6. Compatibilidad con otras deducciones:

- Se establece que esta deducción será incompatible con otra deducción prevista en el artículo 4.z de la Ley 13/1997, relativa a las deducciones en el tramo autonómico del IRPF. En el decreto anterior, no se especificaba esta incompatibilidad con deducciones previas, pero ahora se aclara esta limitación.

Efectos: 24/12/2024



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....21

• LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS.....21

Carlos Gómez Jiménez

Subdirector General de Tributos. Dirección General de Tributos.
Inspector de Hacienda del Estado.

TEMAS FISCALES

LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

Carlos Gómez Jiménez

Subdirector General de Tributos. Dirección General de Tributos.
Inspector de Hacienda del Estado.

1. INTRODUCCIÓN.

Las consultas tributarias de la Dirección General de Tributos (DGT) son una de las fuentes de doctrina administrativa en el ámbito tributario, entendiendo por doctrina el conjunto de actos no normativos sino interpretativos que, por un lado, analizan y dotan de significado a la normativa fiscal y, por otro lado, vinculan a otros órganos de la Administración tributaria.

En este sentido, las consultas tributarias conforman, junto con determinadas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), del Ministro de Hacienda así como del propio Director General de Tributos en virtud del artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), las fuentes de doctrina administrativa en materia tributaria.

En efecto, el TEAC genera doctrina administrativa, por cuanto sus criterios reiterados vinculan a la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, esto es, en el ámbito estatal, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la propia DGT (art. 239.8 LGT). También vincula a los propios tribunales económico-administrativos regionales y locales así como a los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas en el ámbito de sus competencias. El sentido que hay que dar al término “doctrina reiterada” es de dos resoluciones, al menos, en el mismo sentido.

Asimismo, el TEAC genera doctrina a través de dos tipos de resoluciones que per se producen criterio vinculante. Éstas serían las resoluciones dictadas en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242 LGT) y el recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina (art. 243 LGT)

Como antes hemos mencionado, también generan doctrina tributaria las resoluciones del art. 12.3 LGT, pudiendo diferenciar entre las resoluciones del Ministro de Hacienda y las del Director General de Tributos. Estas resoluciones son disposiciones interpretativas o aclaratorias que se dictan por propia iniciativa de ambos órganos, por tanto, no son una respuesta a preguntas o cuestiones planteadas por los contribuyentes. Ambas deben ser publicadas en el Boletín Oficial del Estado, si bien, se diferencian en el perímetro de vinculación jurídica. Así, las resoluciones del Ministro obligan a toda la Administración tributaria, incluidos los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales así como los Órganos Económico-Administrativos de las comunidades autónomas, mientras que las resoluciones del DGT solo vinculan a la propia DGT y a la AEAT como órganos encargados de la aplicación de los tributos. Finalmente, cabe destacar que, con carácter previo al dictado de estas resoluciones, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública, en ambos casos.

2. LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS.

Una vez delimitado el marco general de la doctrina administrativa nos referiremos a las consultas tributarias.

2.1. Regulación.

Las consultas tributarias están reguladas en los artículos 88 y 89 LGT y 65 al 69 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los

procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (en adelante RGAT).

Los artículos 88 y 89 LGT señalan:

“Artículo 88. Consultas tributarias escritas.

1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente.

3. Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

4. La Administración tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.

5. La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.

6. La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

7. El procedimiento de tramitación y contestación de las consultas se desarrollará reglamentariamente.

8. La competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulará por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario.

Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.

1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de

los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.”

2.2. Naturaleza jurídica.

Las consultas tienen una naturaleza jurídica híbrida, ya que, por un lado, tienen un carácter informativo para los contribuyentes, como se extrae del propio art.85.2.c) LGT que define las consultas como una de las manifestaciones de la actividad de información y asistencia que efectúa la Administración tributaria. Ello, entre otras consecuencias, hace que las contestaciones a las consultas tributarias no puedan ser objeto de recurso o reclamación, aunque sí pueden serlo los actos que se basan en las consultas. Este carácter informativo y, consecuentemente, su consideración como actividad prestacional del Estado ha sido reconocido por la doctrina del Tribunal Supremo, por ejemplo, por la sentencia de 21 de diciembre de 2011. Dicha sentencia, además, determina que las contestaciones a las consultas tributarias no pueden ser reputadas como acto administrativo.

No obstante, como decimos, su naturaleza es híbrida, pues si bien tienen un carácter informativo, manifestación de una actividad prestacional de la Administración, no es menos cierto que tienen un carácter vinculante para las Administraciones tributarias encargadas de la aplicación

de los tributos (AEAT y DGT en el ámbito estatal). De forma que la aplicación de los criterios que se reconocen en las mismas, en definitiva, su vinculación, puede ser exigida por los contribuyentes, incluso ante los tribunales como reconoce la sentencia del Tribunal Supremo 217/2024 que trataremos posteriormente.

2.3. Requisitos de las consultas.

La consulta tributaria está sometido a un procedimiento que deberá ser respetado por el interesado para que se pueda evacuar la misma por la DGT.

2.3.1. Plazos.

En primer lugar, la solicitud de consulta debe presentarse en plazo. El plazo de las consultas tiene un carácter particular, por cuanto no es un período fijo, por ejemplo, un mes, 15 días, dos meses, etc, sino relativo, ya que está en función del principal objetivo de la consulta que no es otro que permitir al contribuyente conocer el criterio de la Administración con anterioridad a que este desarrolle su conducta tributaria. Por eso el art. 88.2 LGT señala que *“las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias”*. Por este mismo motivo el art.66.1 RGAT exige que en la solicitud conste *“manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta”*, en la medida en que si existe una manifestación en el sentido apuntado, se producirá la inadmisión de la consulta por ser dicha manifestación indicativa del incumplimiento del plazo. Esta última previsión reglamentaria no se aplica en el caso que la consulta sea formulada por las entidades que defienden intereses de carácter general o colectivo en los términos a que se refiere el artículo 88.3 LGT.

2.3.2. Requisitos formales y procedimentales.

Los requisitos formales y procedimentales están desarrollados reglamentariamente en los artículos 66 y siguientes del RGAT.

Así, los artículos 66 y 67 RGAT disponen:

“Artículo 66. Iniciación del procedimiento para la contestación de las consultas tributarias escritas.

1. Las consultas se formularán por el obligado tributario mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, que deberá contener como mínimo:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante.

En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación.

b) Manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta, salvo que esta sea formulada por las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

c) Objeto de la consulta.

d) En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso.

e) Lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

2. En el caso de que la consulta verse sobre la existencia de un establecimiento permanente o sobre una transacción transfronteriza, el consultante deberá declarar dicha circunstancia con carácter expreso, sin perjuicio de la apreciación de oficio por parte de la Administración tributaria competente para la contestación de la consulta.

Asimismo, el escrito de consulta deberá contener, además de los datos incluidos en el apartado 1 de este precepto, los siguientes datos:

a) Identificación del grupo mercantil o fiscal al que pertenece, en su caso, el consultante.

b) Descripción de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones desarrolladas o a desarrollar. En cualquier caso, dicha descripción se realizará con pleno respeto a la regulación del secreto comercial, industrial o profesional y al interés público.

c) Estados que pudieran verse afectados por la transacción u operación objeto de consulta.

d) Personas residentes en otros Estados que pudieran verse afectadas por la contestación a la consulta.

e) Otros datos que fueran exigibles por la normativa de asistencia mutua aplicable.

3. En la solicitud se podrá incluir un domicilio a efectos de

notificaciones y aquella se podrá acompañar de los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

4. A los efectos de este artículo, serán válidos los documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria.

5. Las consultas podrán presentarse utilizando medios electrónicos. No obstante lo anterior, la presentación deberá efectuarse por dichos medios en el caso de los obligados tributarios que estuvieran obligados a relacionarse con la Administración por los citados medios.

6. Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2 de este artículo, se requerirá al obligado tributario o a las entidades a que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsanen el defecto con indicación de que de no atender el requerimiento en el plazo señalado se le tendrá por desistido de la consulta y se archivará sin más trámite.

7. Si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.

Artículo 67. Tramitación del procedimiento para la contestación de las consultas tributarias escritas.

1. Durante la tramitación del procedimiento se podrá requerir al obligado tributario la documentación o información que se estime necesaria para efectuar la contestación.

2. Asimismo, se podrá solicitar de otros centros directivos y organismos los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado."

Conforme con los preceptos reproducidos, se puede afirmar que la consulta debe plantearse por escrito, siendo su contestación también escrita. El contenido de la solicitud deberá reunir los requisitos establecidos reglamentariamente, básicamente, por el art. 66.1 y 2 RGAT. Los requisitos generales quedan recogidos en el apartado 1 del art.66 RGAT, siendo los clásicos que se suelen exigir en los procedimientos iniciados a instancia de parte (identificación del consultante, antecedentes de hecho, objeto de la consulta, etc). Los que se exigen en el

apartado 2 son los especiales demandados en situaciones relacionadas con la fiscalidad internacional, por cuanto se exigen cuando la consulta versa sobre la existencia de un establecimiento permanente o sobre una transacción transfronteriza. En estos supuestos, el consultante deberá declarar dicha circunstancia con carácter expreso, sin perjuicio de la apreciación de oficio por parte de la propia DGT. Esta exigencia de datos específicos por el apartado 2 del art.66 RGAT se produce por la obligación que tiene España como miembro de la UE para intercambiar las consultas tributarias siempre que tengan cierta transcendencia para otros Estados miembros de la UE, en la consideración de su calificación como "acuerdo previo con efecto transfronterizo" (tax ruling en terminología anglosajona), conforme con la Directiva 2011/16/UE DEL CONSEJO de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE,

En el caso de que concurra algún defecto subsanable respecto de la solicitud de consulta, por ejemplo, falta de representación o manifestación expresa de no estar incurso en procedimiento, la DGT solicitará la subsanación del escrito al consultante y si en un plazo de 10 días no solventa el defecto, se dará la consulta por inadmitida, archivando el expediente.

La consulta debe ser presentada por medios electrónicos por parte de los interesados obligados a relacionarse a través de estos medios con la Administración, básicamente, personas jurídicas y entidades del art.35.4 LGT, aunque las personas físicas, podrán optar por la presentación electrónica, todo ello conforme con el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Especial importancia tiene la exigencia de que las dudas planteadas en la consulta versen sobre materia tributaria, como dice el art.88.1 LGT que sea sobre el "régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso (...) corresponda" al obligado tributario que formule la consulta. Eso hace que solo se tramiten aquellas consultas que plantean posibles problemas o cuestiones tributarias reales, no meramente hipotéticas. Evidentemente, las cuestiones no fiscales, no se contestan por exceder el ámbito propio de la consulta tributaria.

Durante el procedimiento, el instructor podrá requerir al consultante las aclaraciones que considere oportunas (art.67.1 RGAT) a fin de disponer de la información necesaria para efectuar la contestación.

Finalmente, la consulta se notificará al solicitante que la planteó y se publicará en la base de datos de consultas tributarias de la DGT accesible en la página web del Ministerio de Hacienda para que pueda ser conocida por las administraciones tributarias llamadas a aplicarla,

contribuyentes y, en general, por todos los operadores jurídicos.

2.4. Efectos de las consultas.

Las consultas tienen dos tipos de efectos: vinculantes e informativos.

2.4.1. Efectos vinculantes.

El principal efecto de las consultas es la vinculación que generan respecto de las Administraciones tributarias encargadas de la aplicación de los tributos, esto es, la propia DGT y la AEAT en el ámbito estatal. En cambio, no tienen un carácter vinculante para los tribunales económico-administrativos ni para los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas.

El efecto vinculante para la Administración tributaria no solo lo es en sus relaciones con el consultante, sino también en sus relaciones con otros contribuyentes siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de los otros contribuyentes y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Con carácter general las consultas tributarias son vinculantes, salvo un caso muy específico que se establece en el art. 89.2 LGT. Este precepto reza que *“no tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad”*.

Esta regulación responde a aquellos supuestos en que se formula la consulta en plazo, es decir, antes de finalización del período a que se refiere el art.88.2 LGT (por ejemplo, antes de que haya finalizado el plazo de autoliquidación) sin que se haya iniciado un procedimiento respecto a la cuestión preguntada, lo que hace que la consulta se admita. En estos casos, sin embargo, con posterioridad a dicha admisión durante el proceso de tramitación de la consulta, se inicia un procedimiento, por ejemplo, una inspección respecto del consultante. De forma que dicho procedimiento se inicia con posterioridad a la formulación de la consulta pero antes de la contestación. En estos casos, para aunar el derecho del contribuyente a ser informado, pero no perturbar la acción de la Administración tributaria que inició el procedimiento cuando todavía no había respondido la DGT, se emite la consulta, si bien sin vinculación.

Por último, cabe señalar, obviamente, que los criterios señalados en la consulta tienen un carácter vinculante mientras que no se modifique la norma que interpretan. También cuando se modifique la jurisprudencia aplicable, entendiendo que el concepto de jurisprudencia lo es en sentido amplio, es decir, no solo la doctrina jurisprudencial

del TS, TJUE, TC, sino también doctrina administrativa del TEAC.

2.4.2. Efectos informativos.

Las consultas tributarias, técnicamente, no tienen un carácter vinculante para los contribuyentes, sino un mero carácter informativo.

Si bien la afirmación anterior debe matizarse porque, si bien, en puridad, la consulta no obliga jurídicamente ni al consultante ni al resto de los contribuyentes, en última instancia, suponen un mandato para éstos, en tanto en cuanto no quieran tener que afrontar determinadas consecuencias en sus relaciones jurídico-tributarias con las administraciones vinculadas (sanciones, recargos, etc), éstas sí vinculadas por el criterio de la DGT.

Por otro lado, lo anterior no excluye la generación de efectos jurídicos respecto de los contribuyentes, por cuanto es necesario destacar que el art.179.2.d) LGT excluye de responsabilidad a los contribuyentes que ajustan su actuación a los criterios manifestados en consulta. Si bien la aplicación del precepto debe ser meramente residual, por cuanto el supuesto de hecho previsto por la norma responde más bien a una situación patológica y no al correcto funcionamiento de las administraciones tributarias obligadas a aplicar el criterio de la consulta, en la medida en que, si existe doctrina vinculante de la DGT, las administraciones tributarias vinculadas deberán haber aplicado dicha doctrina. De forma que el corolario lógico es que no puede haber infracción y, por ende sanción, ya que la Administración habrá aplicado el criterio del contribuyente, por cuanto éste coincide con el de la Dirección.

3. CONSULTAS Y DOCTRINA DEL TEAC.

Tal como se ha señalado en la primera parte de esta ponencia, la doctrina administrativa está conformada, fundamentalmente, por la doctrina de la DGT manifestada en las consultas tributarias y la doctrina del TEAC concretada en sus resoluciones generadoras de doctrina. ¿Cómo se interrelacionan ambas manifestaciones de la doctrina administrativa?

Para contestar esta pregunta debemos partir de la base de varias ideas previas que hay que tener claras.

En primer lugar, que la doctrina administrativa es única, si bien en cada momento el criterio prevalente puede manifestarse en las diferentes formas que adopta dicha doctrina. En otras palabras, la doctrina administrativa se genera sin solución de continuidad por sus diferentes fuentes siendo única, unas veces se determinará por la DGT vía consulta o resolución del art.12.3 LGT, otras veces por el TEAC.

En segundo lugar, hay que afirmar que también es única por cuanto la propia normativa determina en caso de

conurrencia o contradicción de las diferentes fuentes cual es la prevalente. Desde esta óptica es necesario señalar que prevalece el criterio del TEAC, ya que su doctrina vincula a los órganos de aplicación de los tributos, entre los cuales se encuentra la DGT. Sin embargo, la doctrina de la DGT no vincula al TEAC, aunque es evidente que es asumida como doctrina propia en multitud de ocasiones.

Todo lo anterior debe ser matizado por el principio de confianza legítima reconocido ampliamente, tanto por la doctrina administrativa como por la jurisprudencia, del que hablaremos más tarde cuando analicemos los efectos de los cambios de doctrina en el tiempo.

4. CONSULTAS Y DOCTRINA JURISPRUDENCIAL.

El artículo 1.6 del Código Civil señala que *“la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho”*. En este punto, hay que reconocer que, obviamente, la doctrina jurisprudencial del TS interactúa con la doctrina que emana de las consultas tributarias.

En este sentido, resulta de suma importancia la sentencia 217/2024 del TS, de 22 de enero de 2024, por cuanto recopila y marca la doctrina del Alto tribunal en relación a los efectos vinculantes de las consultas respecto del TS.

Dicha sentencia establece como criterio casacional que la doctrina emanada de la consulta tributaria vincula a la Administración tributaria. De modo que el TS puede y debe analizar si se ha cumplido el art.89.2 LGT, en tanto en cuanto, dicho precepto obliga a la Administración actuante a aplicar los criterios de la consulta al consultante y a otros obligados que se encuentren en una situación equivalente, señalando la resolución judicial que para ello las consultas tributarias deben cumplir los siguientes requisitos:

“i) en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso; (ii) siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias (por remisión al plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 88 LGT); (iii) que no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta; (iv) efectos vinculantes que se extienden no solo al consultante, sino a cualquier obligado siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.”

Asimismo, el TS declara que la consulta tributaria no vincula al TS como órgano jurisdiccional. La sentencia

reconoce que, en cualquier caso, el TS siempre puede entrar a conocer el fondo del asunto, dado que las consultas a las que se refiere el artículo 89 LGT no vinculan al órgano judicial, por su función constitucional, determinada por los artículos 24 y 106 de la Constitución, pudiendo entrar a enjuiciar, en todo caso, si la liquidación es o no conforme al ordenamiento jurídico.

Ciertamente la STS anterior resulta un tanto paradójica, por cuanto afirma, por un lado, la vinculación de la Administración a las consultas ex art.89.2 LGT, pero, a renglón seguido, desvirtúa su valor, al señalar que el TS no se ve preocupado por dicha vinculación, pudiendo entrar siempre en el fondo de la cuestión, con independencia de si se ha respetado el art.89.2 LGT.

En este punto, con toda la prudencia y respecto que merece el Alto tribunal, quizá, se podría formular una interpretación razonable del fallo que pueda aunar el necesario respeto al art.89.2 LGT, que no olvidemos que es un precepto legal de necesario cumplimiento, también por el TS, con el ejercicio pleno de la función jurisdiccional. Dicha interpretación podría ser que el propio *petitum* del contribuyente delimitará la intensidad de la función jurisdiccional cuando la misma coincide con el efecto vinculante de las consultas.

En otras palabras, quizá en el caso de autos la respuesta del TS quedó condicionada por el propio *petitum* del recurrente, ciertamente contradictorio, por cuanto no solo solicitó el enjuiciamiento por el TS (también del tribunal de instancia) de la debida aplicación del art.89.2 LGT, sino que también requirió de la jurisdicción un pronunciamiento sobre el fondo del asunto relativo al IVA. De ahí que el auto de admisión del recurso de casación anunció como cuestiones casacionales no solo la vinculación ex art.89.2 LGT, sino también del fondo de la cuestión relacionada con el IVA.

En este punto, nos podemos preguntar si el criterio casacional hubiera sido el mismo en el caso de que el contribuyente exclusivamente hubiera planteado la infracción por la Administración del art.89.2 LGT sin aludir al fondo de la cuestión del IVA, sobre todo a la luz de la lectura del art. 33.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA).

En este sentido, cabe recordar señala que el citado precepto señala:

“1. Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición.”

Evidentemente, no sabemos qué habría pasado pero, en mi opinión, la aplicación del art.33.1 LJCA por el TS (o por el órgano jurisdiccional competente) en estos supuestos podría ser un buen instrumento para que el ejercicio de

la función jurisdiccional no desvirtúe el necesario control del art.89.2 LGT. En este punto es necesario no olvidar que, se reitera, dicho precepto es una disposición legal plenamente vigente dentro de nuestro ordenamiento jurídico cuyo cumplimiento también es exigible al TS. Disposición cuyo respecto es esencial para la protección del principio de seguridad jurídica, sobre todo en relación a aquellos contribuyentes que han confiado en la doctrina de la DGT a la hora de ordenar su comportamiento tributario.

En otras palabras, el TS no solo debe velar en el ejercicio de su función jurisdiccional en lo que se refiera a una solución del fondo de la cuestión conforme a derecho, sino también debe garantizar la correcta aplicación del art.89.2 LGT, por cuanto la función jurisdiccional, como el propio TS se encarga de señalar expresamente en la propia sentencia, está sometida al artículo 106 CE que conmina a los tribunales el control de la legalidad de la actuación administrativa.

5. EFECTOS DEL CAMBIO DE DOCTRINA EN EL TIEMPO.

Por último, me gustaría dedicar las últimas líneas de este trabajo al tratamiento de los efectos de los cambios de doctrina en el tiempo.

En primer lugar, hay que partir de la base de que nuestro sistema jurídico, eminentemente continental, tanto la doctrina administrativa como la judicial, tienen la consideración teórica de auténtica o, en otras palabras, generadora de efectos *ex tunc*. De forma que cuando la DGT emite una consulta, en principio, es interpretación auténtica y produce efectos desde que la norma empezó su vigencia. En este sentido, se sigue la doctrina señalada por el TC (entre otras, STC 95/1993) respecto a los efectos en el tiempo de los cambios jurisprudenciales.

Obviamente, dicho posicionamiento teórico debe ser aunado con la necesaria subordinación de la DGT al TEAC en la actividad generadora de doctrina administrativa, así como en el respeto a la jurisprudencia del TS. Por otro lado, es necesario tener en cuenta que los diferentes criterios administrativos pueden variar en el tiempo de forma sucesiva. En este punto, el principio de confianza legítima se erige en un instrumento moderador básico para articular estos cambios de criterio.

En este sentido, hay que resaltar que este principio como corolario del principio de seguridad jurídica está plenamente consolidado en nuestro sistema (entre otras cabe mencionar las resoluciones siguientes: STS 13-6-18, FD 3º; SAN 17-4-19, V1030-23; RES TEAC 23-6-22, 23-3-22, 25-4-23. Y su aplicación implica respecto al eventual cambio de los criterios administrativos que, con carácter general, de acuerdo con la idea de interpretación auténtica, dichos cambios tienen efectos prospectivos

o a futuro desde el momento en que se dicta y también retrospectivos o hacia el pasado desde el inicio de la vigencia de la norma, en el bien entendido que la doctrina administrativa "hace decir a la norma lo que la norma desde un principio decía" (en palabras del TC).

Ahora bien, dicha eficacia *ex tunc* debe ser moderada por la confianza que el contribuyente ha depositado en el criterio exteriorizado por la Administración. De modo que los efectos retrospectivos de los cambios de criterio deben respetar todas aquellas situaciones en donde el contribuyente haya seguido el parecer de la Administración manifestado en un acto claro de la misma, por ejemplo, en una consulta tributaria. Eso sí, siempre que aquella doctrina administrativa cuya aplicación retrospectiva se pretende no sea desfavorable para el contribuyente que confió en el criterio administrativo ya superado que fue debidamente exteriorizado.

No obstante lo anterior, la aplicación del principio de confianza legítima como límite de los efectos *ex tunc* de la doctrina administrativa ha sido matizada por la reciente STS 1143/2024, de 26 de junio, en el denominado asunto "Credit Suisse".

El fondo de dicha sentencia se refería a un supuesto de exención del IVA relativo a la gestión de carteras de inversión. El caso planteaba como la doctrina del TJUE percutió sobre dicho régimen a través de dos sentencias, generando la segunda un cambio de criterio interpretativo, siendo, además, perjudicial para el contribuyente, por cuanto no consideraba exentos a efectos del IVA determinados servicios financieros de gestión de carteras.

La Administración tributaria aplicó una consulta de la DGT que reproducía el cambio de criterio del TJUE a situaciones no consolidadas anteriores a la consulta, por cuanto el derecho a liquidar no había prescrito respecto a dichas situaciones.

El recurrente en el caso esgrimía una vulneración del art.89.2 LGT, en el bien entendido que en el momento del devengo de las operaciones de cartera la doctrina vinculante de la Dirección era la anterior, la superada.

El TS en la sentencia determina el siguiente criterio jurisprudencial:

"Un cambio de criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en cumplimiento de la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de la aplicación de una exención en el impuesto sobre el valor añadido a una determinada prestación de servicios, permite a la Administración regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se hubieran acogido al criterio consolidado anterior respecto de ejercicios no prescritos previos a tal cambio de doctrina."

El Alto Tribunal en esta STS hace suyos los mismos argumentos que ya había expresado en la STS 217/2024 anteriormente tratada respecto a los efectos de la

vinculación de las consultas, si bien con el resultado contrario al de esta última STS, ya que concluye que la Administración tributaria debe aplicar los criterios de la consulta nueva a la situación anterior, en nuestra opinión, no por el carácter vinculante per se de la doctrina administrativa, sino porque dicha doctrina recoge el criterio jurisprudencial del TJUE, criterio que debe aplicarse retroactivamente al tener la jurisprudencia del TJUE efectos ex tunc. El TS razona que el criterio del TJUE deben prevalecer en virtud de los principios de primacía y uniformidad en la interpretación del Derecho de la UE. Asimismo, incide en los fundamentos de la doctrina constitucional sobre los cambios de criterios jurisprudencial manifestados en sentencias como la STC 95/1993 antes citada.

Además, abunda en el valor secundario que las consultas tienen en este caso concreto al señalar que:

“Del mismo modo, sostener la postura propuesta por el recurrente supondría otorgar implícitamente a las consultas vinculantes una capacidad de limitación de los efectos de las sentencias del TJUE que excede de su contenido y atenta directamente con los principios de primacía e interpretación conforme. No se puede obviar, como hemos venido reiterando, que los pronunciamientos del TJUE vinculan, no sólo a las autoridades judiciales, sino también a la propia administración (STJUE 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17 y que ni las autoridades administrativas ni los tribunales nacionales pueden introducir limitaciones a los efectos de las sentencias del TJUE.”

En este punto, en nuestra opinión, lo más novedoso del fallo es que el TS interpreta que la aplicación ex tunc de la jurisprudencia del TJUE se produce sin límites. El Alto Tribunal, a diferencia de otras ocasiones, no aplica el principio de confianza legítima, en este caso generado por la doctrina anterior de la DGT como límite a la retroactividad de efectos. El TS fundamenta la aplicación del criterio novedoso, incluso con carácter retroactivo, sobre todos los demás en el derecho a la evolución jurisprudencial, ventilando el respeto al principio de confianza legítima con unos lacónicos párrafos:

“Carece de sentido otorgar a las sentencias primigenias del TJUE un valor y eficacia erga omnes en el primer pronunciamiento y negárselo en los siguientes, pues la función que se encomienda al TJUE debe predicar se del conjunto de las sentencias que dicta sobre una materia concreta. Lo contrario conllevaría una petrificación del sistema jurídico que ignoraría el carácter dinámico y evolutivo de la jurisprudencia y atentaría contra la labor interpretativa asignada al propio Tribunal.”

Los principios de seguridad jurídica se garantizan mediante la prescripción, la firmeza de los actos o la preclusividad, pero no impidiendo la aplicación de un cambio de criterio efectuado por parte del Tribunal. Del mismo modo, tampoco se vulnera el principio de la confianza legítima.”

Quizá la clave del arrumbamiento del principio de confianza por el TS sea la idea de que el Alto Tribunal no considera que se está realmente ante un cambio de criterio, por mucho que ese sea el término utilizado continuamente en la sentencia, sino ante una matización o profundización de otro anterior. El Tribunal lo expresa en los siguientes términos:

“En definitiva, la segunda sentencia profundiza en la interpretación de la exención y llega a concluir que un servicio complejo que incluye el asesoramiento y la transmisión de valores es una prestación única y además no está exenta.

No existe un cambio de criterio expreso por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. No obstante, implícitamente, podría entenderse que, si no es un cambio de criterio, al menos podría hablarse de una matización en la interpretación previamente realizada por la sentencia de 13 de diciembre de 2001, CSC Financial Services, C-235/00, EU: C: 2001: 696, esto es, del esclarecimiento y precisión del significado y alcance de la norma controvertida de la directiva del IVA.”

En definitiva, la sentencia abre interrogantes sobre la eventual aplicación del principio de confianza legítima generado por la doctrina administrativa como criterio moderador de los efectos ex tunc de los cambios interpretativos.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS30

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 30

- Constitución de la hipoteca inmobiliaria unilateral por una cooperativa protegida .. 30
- Disolución de condominio procedente de las herencias de ambos progenitores 31
- Adquisición de un terreno rústico por una sociedad municipal 31
- Formalización de un derecho real de subhipoteca a su favor a fin de garantizar unas cantidades que se le deben por unos honorarios 32
- Proyecto de Reparcelación Forzosa para el cobro de las derramas impagadas de un juntacompensante 32
- Transmisión de un negocio de tiendas de óptica por parte de entidades franquiciadas..... 32
- Adquisición de las participaciones sociales de una sociedad dedicada al arrendamiento de locales y cuyo principal activo es un inmueble 33
- Adquisición de un terreno rústico por una persona física acogida al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA 34
- Entidad mercantil que se dedica a la actividad inmobiliaria y que va a adquirir un local comercial para convertirlo en vivienda y proceder a su transmisión una vez terminadas las obras de reforma y obtenida la correspondiente licencia de primera ocupación 34

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 35

- Donatario acogido al régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español 35
- Reducción por donación de participaciones a sus hijos en el momento de cumplir ambos progenitores la edad de 65 años 35

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

CONSTITUCIÓN DE LA HIPOTECA INMOBILIARIA UNILATERAL POR UNA COOPERATIVA PROTEGIDA

(Consulta DGT V2364-24 de 14/11/2024)

Debe tenerse en cuenta que, así como para el supuesto de la hipoteca ordinaria, en la que concurren simultáneamente el acuerdo de voluntades del acreedor hipotecario y deudor hipotecante, la condición de sujeto pasivo recaerá sobre la entidad acreedora a cuyo favor se constituye la garantía hipotecaria, no lo es en el caso de la hipoteca unilateral a que se refiere el escrito de consulta y en la que no tiene lugar dicha simultaneidad. En este sentido debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 141 de la Ley Hipotecaria:

«Artículo 141.

En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron se hará constar en el Registro por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución de la misma.

Si no constare la aceptación después de transcurridos dos meses, a contar desde el requerimiento que a dicho efecto se haya realizado, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad del consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó.»

A la vista de dicho precepto, es necesario distinguir, entre la hipoteca ordinaria y la hipoteca unilateral, en cuanto a la determinación del sujeto pasivo, siempre recordando que se trata de la constitución de un derecho real de hipoteca por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

En cuanto al sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 29 anteriormente transcrito no resulta de aplicación el primer criterio establecido, pues no cabe duda de que en la constitución de una hipoteca unilateral que está pendiente de aceptación, no puede ser sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho como en la hipoteca ordinaria –el cual no interviene en la operación–, por lo que es necesario acudir, según la regla alternativa, a la persona que haya instado la expedición de los documentos, que es, en este caso, el mismo que constituye el derecho real de hipoteca, la entidad consultante.

Por lo que respecta a los beneficios fiscales, el artículo 45 del TRLITPAJD establece lo siguiente:

«Artículo 45.

Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:

I. (...)

C) Con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados A) y B) anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones:

(...)

15.ª La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

(...).»

Por otra parte, la citada Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (BOE de 20 de diciembre) dispone lo siguiente en su artículo 33:

«Artículo 33. Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas protegidas.

Las cooperativas protegidas disfrutarán de los siguientes beneficios fiscales:

1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del texto refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:

- a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
 - b) La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
 - c) Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.
- (...).».

Las exenciones reguladas en el artículo 33 de la Ley 20/1990 son exenciones de carácter subjetivo, es decir, de las que se conceden en atención a la condición del sujeto pasivo del impuesto; en este caso, a las cooperativas protegidas por su condición de tales. Según el escrito de consulta, la entidad consultante se encuentra entre las cooperativas protegidas, y le podrán resultar aplicables los hechos imposables que puedan encuadrarse entre los supuestos que el artículo 33 considera merecedores de protección fiscal. Si bien, en el caso objeto de consulta, la operación en cuestión quedará sujeta y no exenta, pues la constitución del derecho real de hipoteca no se corresponde con ninguno de los supuestos a los que les resulta de aplicación la exención.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO PROCEDENTE DE LAS HERENCIAS DE AMBOS PROGENITORES

(Consulta DGT V2365-24 de 14/11/2024)

En el caso planteado, de la descripción de los hechos parece que existen tantas comunidades de bienes como inmuebles tienen en común, por lo que si para poder disolver cada comunidad se adjudica un inmueble a un comunero al 100 por 100, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, ya sea la compensación en dinero o en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, no tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino por la de actos jurídicos documentados, documentos notariales. La base imponible en la disolución de cada comunidad será la parte en el valor del inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el consultante. Será sujeto pasivo en la disolución de cada comunidad el comunero que se adjudica el inmueble.

ADQUISICIÓN DE UN TERRENO RÚSTICO POR UNA SOCIEDAD MUNICIPAL

(Consulta DGT V2186-24 de 14/10/2024)

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

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

Pues bien, en el caso de la entidad consultante –sociedad limitada–, su personalidad es privada y su actividad es, por

definición, comercial o mercantil, regida por el Derecho privado y concurrente en plano de igualdad con los demás entes privados, por lo que no puede calificarse de Administración pública. Por consiguiente, no siendo una Administración Pública, no puede gozar de la exención pretendida.

Por lo demás, el hecho de que el texto refundido incluya un segundo párrafo en la letra a) de su artículo 45.I A), que dice textualmente que “esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al Estado o al de las Administraciones Públicas citadas”, en nada afecta a la afirmación anterior, ya que tal circunstancia no concurre en la entidad consultante. De esta sociedad limitada municipal lo único que se acredita es el carácter exclusivamente municipal de la misma y el hecho de que puede operar como administración actuante y asumir, en ese caso, determinadas competencias municipales del municipio para la gestión directa de los servicios, pero no que su régimen fiscal se haya equiparado por Ley al del Estado o al de las Administraciones Públicas.

.....
FORMALIZACIÓN DE UN DERECHO REAL DE SUBHIPOTECA A SU FAVOR A FIN DE GARANTIZAR UNAS CANTIDADES QUE SE LE DEBEN POR UNOS HONORARIOS

(Consulta DGT V2123-24 de 01/10/2024)

(...) el consultante plantea la constitución de un derecho real de subhipoteca, es decir, la constitución de un derecho real de hipoteca que recae a su vez en un derecho de hipoteca voluntaria, tal y como prevé el apartado 4 del artículo 107 de la Ley Hipotecaria. En este caso, la hipoteca se constituye en garantía del pago de unas cantidades debidas en concepto de honorarios.

Conforme a los preceptos transcritos, la constitución del derecho real de subhipoteca a favor del consultante en garantía del pago de unos honorarios debidos, formalizado en escritura pública, se encontrará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) si no se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En este caso, la base imponible se deberá determinar de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del TRLITPAJD, siendo de aplicación la norma prevista en la letra c) del apartado 5, según la cual, la hipoteca se valorará por el importe de la obligación o capital garantizado -en el presente caso, las cantidades debidas en concepto de honorarios-, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo.

.....
PROYECTO DE REPARCELACIÓN FORZOSA PARA EL COBRO DE LAS DERRAMAS IMPAGADAS DE UN JUNTACOMPENSANTE

(Consulta DGT V2140-24 de 03/10/2024)

En una junta de Compensación fiduciaria que ha ejecutado un proyecto de reparcelación forzosa para el cobro de las derramas impagadas de un juntacompensante, de manera que a la consultante se le han asignado varias parcelas del deudor resultantes del proyecto, cuyo valor es similar al de la deuda pendiente, la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, en la medida en que las parcelas objeto de consulta son parcelas resultantes de un proyecto de urbanización, su entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y tributaría al tipo general del 21 por ciento.

.....
TRANSMISIÓN DE UN NEGOCIO DE TIENDAS DE ÓPTICA POR PARTE DE ENTIDADES FRANQUICIADAS

(Consulta DGT V2203-24 de 14/10/2024)

La contestación vinculante de 13 de abril de 2023, número V0881-23, de este Centro directivo, señaló en relación con el supuesto de no sujeción para la transmisión de tiendas de óptica lo siguiente:

“2.- Del escrito de consulta resulta que se van a transmitir determinadas tiendas de óptica en régimen de franquicia que no alcanzan un nivel mínimo de rentabilidad.

La transmisión de dichas franquicias se podrá realizar mediante acuerdo de compraventa o mediante dación en pago de deudas.

Por tanto, en cada uno de los supuestos planteados deberá analizarse cuales son los elementos consustanciales que permiten el ejercicio de la actividad de óptica en el transmitente.

En estas circunstancias, puede señalarse que en los supuestos en los que se transmite el local comercial de la óptica junto con el fondo de comercio, el stock, el mobiliario, los aparatos y las licencias y la subrogación en el adquirente de personal afecto al negocio, se puede concluir que se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto. En este sentido es preciso aclarar que la no transmisión del óptico titular de la tienda no es óbice para la aplicación de este supuesto de no sujeción, siempre que la misma se vea acompañada de cesión de personal que determine la transmisión de un negocio en funcionamiento.

Asimismo es necesario señalar que, en virtud de la citada jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes citada, en nada perjudica la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º antes transcrito que la actividad realizada por la consultante consistente en la actividad de óptica se desarrolle en unos locales que están siendo arrendados y se van a ceder en subarriendo al adquirente conjuntamente con todos los elementos que integran la transmisión objeto de consulta en la condiciones señaladas.”.

2.- El consultante se plantea si el supuesto de no sujeción del citado artículo 7.1º sería aplicable a los supuestos en los que, dado que se va a reubicar la tienda en otro local (fuera o dentro del centro comercial) sin transmisión del local, también puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si el adquirente dispone de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate.

Tal y como reiteradamente ha señalado este Centro directivo, la aplicación del supuesto de no sujeción contenida en el artículo 7.1º de la Ley precisa comprobar que en sede del transmitente los elementos transmitidos constituyen una empresa en funcionamiento, atendiendo al momento en el que se efectúa dicha transmisión y los elementos transmitidos.

Tal y como se ha señalado, en relación con la transmisión del inmueble donde se desarrolla la actividad no será necesario que se produzca la transmisión de la propiedad del local cuando, como en el supuesto objeto de consulta, este constituye un elemento consustancial y necesario para el ejercicio de la actividad y su consideración de la transmisión de una empresa en funcionamiento en las condiciones señaladas, siendo suficiente al efecto su cesión en arrendamiento u otra forma jurídica que permita al adquirente la disposición del local donde se venía desarrollando la actividad.

No obstante, del escrito de consulta resulta que en los supuestos de reubicaciones no será objeto de transmisión o cesión el inmueble donde se desarrolla la actividad, de tal forma que en el momento en que se produce la operación y atendiendo a los elementos que se transmiten, sin perjuicio de lo señalado respecto al posible arrendamiento o cesión de uso del local, no constituyen una unidad económica autónoma en las condiciones señaladas que determinan la no sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

ADQUISICIÓN DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA SOCIEDAD DEDICADA AL ARRENDAMIENTO DE LOCALES Y CUYO PRINCIPAL ACTIVO ES UN INMUEBLE

(Consulta DGT V2207-24 de 14/10/2024)

Conforme al artículo 338 de la LMV, las transmisiones de valores tendrán el siguiente tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo sucesivo, IVA e ITPAJD):

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

Sin embargo, si mediante la transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, el pago del IVA o del ITPAJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos (párrafo primero del apartado 2 del artículo 338, LMV).

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

1º. Que se trate de una transmisión de valores realizada en el mercado secundario, lo cual excluye la adquisición de valores de nueva emisión, que se produciría en los mercados primarios.

2º. Que los valores transmitidos no estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, lo cual excluye a las transmisiones de valores admitidos a negociación en dicho mercado (sin requisito temporal previo de admisión).

3º. La intención o pretensión de elusión del pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores (animus defraudandi).

Ahora bien, la referida pretensión de eludir los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles de la entidad cuyos valores se hayan transmitido constituye una cuestión de hecho, que no puede ser determinada a priori por este Centro directivo, sino que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable.

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

ADQUISICIÓN DE UN TERRENO RÚSTICO POR UNA PERSONA FÍSICA ACOGIDA AL RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA DEL IVA

(Consulta DGT V2273-24 de 24/10/2024)

Tratándose de la transmisión de un terreno rústico, la operación estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992.

Por otra parte, no será posible la renuncia a la exención en las condiciones señaladas en el artículo 20.Dos anteriormente reproducido, dado que el consultante (adquirente) se encuentra acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y no tendrá derecho a practicar deducción de cuota soportada alguna, ni tampoco será aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º.e) reproducido en el apartado 3 de la presente contestación.

Por lo tanto, la operación objeto de consulta resultará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de su tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

ENTIDAD MERCANTIL QUE SE DEDICA A LA ACTIVIDAD INMOBILIARIA Y QUE VA A ADQUIRIR UN LOCAL COMERCIAL PARA CONVERTIRLO EN VIVIENDA Y PROCEDER A SU TRANSMISIÓN UNA VEZ TERMINADAS LAS OBRAS DE REFORMA Y OBTENIDA LA CORRESPONDIENTE LICENCIA DE PRIMERA OCUPACIÓN

(Consulta DGT V2410-24 de 25/11/2024)

Según manifiesta en su escrito, la entidad consultante va a realizar obras de reforma del local comercial adquirido para su conversión en una vivienda, incluyendo el cambio de uso del inmueble, de manera que tales obras sólo tendrán la consideración de obras de rehabilitación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido si cumplen las condiciones anteriormente expuestas.

Por lo tanto, si la entrega de la vivienda objeto de consulta constituye una primera entrega de edificación en los términos expuestos en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 por haberse realizado sobre la misma obras de rehabilitación, dicha entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

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

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

DONATARIO ACOGIDO AL RÉGIMEN ESPECIAL PARA TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL

(Consulta DGT V2345-24 de 12/11/2024)

Por lo tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la LIRPF, quienes optan por acogerse al citado régimen especial son personas físicas que se desplazan efectivamente a territorio español para residir en dicho territorio, como consecuencia de lo cual adquieren su residencia fiscal en España, y continúan manteniendo su condición de contribuyentes a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y, simplemente a efectos de su tributación, determinan su deuda tributaria con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (con ciertas especialidades). Es decir, en ningún momento se plantea que dichas personas puedan no ser consideradas como residentes en España, la única especialidad que plantea este régimen se encuentra en la forma de tributación de dichos contribuyentes.

En definitiva, procederá la tributación por obligación personal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 de la LISD, y ello implicará tributar por todos los bienes que reciba como consecuencia de los hechos imposables regulados en el artículo 3 de la LISD, con independencia del lugar donde se encuentren, dentro o fuera de España.

REDUCCIÓN POR DONACIÓN DE PARTICIPACIONES A SUS HIJOS EN EL MOMENTO DE CUMPLIR AMBOS PROGENITORES LA EDAD DE 65 AÑOS

(Consulta DGT V2423-24 de 26/11/2024)

Del escrito de la consulta parecen entenderse cumplidas las condiciones previstas en los apartados a) y b), pues los donantes realizarán la transmisión en el momento de cumplir ambos la edad de 65 años y, respecto a las funciones de dirección, el padre está jubilado desde el año 2019 y la madre cesará en todos los cargos con anterioridad a la edad de jubilación y de realizar la transmisión de las participaciones sociales. En relación con el último de los requisitos para el acceso a la reducción, esto es, el previsto en la letra c), se entenderá cumplido siempre y cuando los donatarios mantengan lo adquirido y tengan derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que fallecieran dentro de ese plazo.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS37

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA37

- Repercusión del IIVTNU a efectos de los valores de adquisición y transmisión en las ganancias patrimoniales en el IRPR.....37
- Dación en pago a un tercero.....38

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

REPERCUSIÓN DEL IIVNTU A EFECTOS DE LOS VALORES DE ADQUISICIÓN Y TRANSMISIÓN EN LAS GANANCIAS PATRIMONIALES EN EL IRPR.

(Consulta DGT V2250-24 de 21/10/2024)

Mediante escrituras de aceptación de herencia con fecha 11 de mayo de 2011 y 17 de febrero de 2023, se adquiere, entre otros bienes, una tercera y una sexta parte de un piso, respectivamente. Señala que con fecha 31 de marzo de 2023 ha vendido la parte de dicho piso de la que era titular.

Cuestiona el consultante, respecto al valor de adquisición, si procede computar como tal “el reflejado en las escrituras de aceptación de herencia, incrementado con los gastos de Notaría, Registro de la Propiedad, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)”.

Conforme a la normativa expuesta, el valor de adquisición de la parte proporcional propiedad del consultante en el inmueble será el correspondiente a la suma de los valores correspondientes a las respectivas adquisiciones hereditarias, valores que vendrán determinados por la “aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado” más los gastos y tributos inherentes a aquellas adquisiciones (excluidos los intereses) y satisfechos por el consultante como adquirente, por lo que los gastos relacionados en el párrafo anterior, en cuanto correspondan a las adquisiciones hereditarias de la participación del consultante en el inmueble, formaran parte de los valores de adquisición, pues se trata de gastos inherentes a esta última. En este punto, cabe referir que los gastos correspondientes al Impuesto sobre Sucesiones serán los que resulten de la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen de dicho impuesto a la parte de la base liquidable que proporcionalmente corresponda a cada una de las participaciones del piso (tercera y sexta parte) recibidas por herencia.

Por otro lado, en cuanto al valor de transmisión —a efectos también de la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial resultante de la venta—, este será el importe real por el que se hubiese efectuado la enajenación siempre que no resulte inferior al valor de mercado —en cuyo caso prevalecería este— y del que se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por el consultante como transmitente. A este respecto, se cuestiona si son deducibles los correspondientes al certificado de eficiencia energética, cédula de habitabilidad y el IIVTNU, a lo que procede contestar afirmativamente, ya que se corresponden con gastos inherentes a la venta del inmueble.

DACIÓN EN PAGO A UN TERCERO

(Consulta V2221-24 de 15/10/2024)

El consultante manifiesta que tiene una deuda frente a un banco garantizada con hipoteca sobre su vivienda habitual y otros inmuebles, en su condición de avalista de una sociedad concursada y liquidada, y que va a transmitir los inmuebles a un tercero designado por el banco, cancelando el banco en virtud de dicha transmisión la deuda del consultante.

En cuanto a la extensión del concepto de dación en pago, en la consulta V1228-19, en relación con la dación de la vivienda habitual en pago de un crédito bancario, se indicó:

“En el caso objeto de consulta es necesario analizar si las transmisiones de la vivienda habitual del deudor hipotecario a favor, no de la entidad acreedora, sino de un tercero (sociedad gestora de activos), pueden considerarse a estos efectos daciones en pago y, por ello, resultar beneficiarias de la referidas exenciones establecidas en el IIVTNU y el IRPF.

Pues bien, puede sostenerse que la dación en pago no queda desnaturalizada ni muta su naturaleza por el hecho de que se haga a favor de un tercero, distinto del acreedor hipotecario, siempre que sea éste el que imponga tal condición para acceder a la dación y la acepte como extintiva de la obligación. Es éste precisamente el caso planteado: el acreedor hipotecario accede a la dación y obliga al deudor a transmitir el inmueble a un tercero por él designado, posibilidad admitida en el Código Civil para el pago de las obligaciones (artículos 1.162 y 1.163).”

En consecuencia, tratándose el supuesto consultado de una dación en pago en los términos referidos, en el caso de que se cumplieran los requisitos establecidos en el citado artículo 33.4.d) de la Ley del impuesto (que se trate de la vivienda habitual y que no se disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda), la ganancia patrimonial que se obtuviera en la transmisión de la vivienda estaría exenta.

La valoración de la concurrencia de dichos requisitos, en el momento en que se produce la dación en pago, al ser una cuestión de hecho, no corresponde a este Centro Directivo, correspondiendo su valoración a los órganos que tienen atribuidas las competencias de comprobación e inspección de la Administración Tributaria y que deberá acreditar el contribuyente a su requerimiento por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

