

# Fiscalidad de las instituciones patrimoniales, sucesorias, mercantiles y registrales



Javier Máximo Juárez González

© Javier Máximo Juárez González, 2024

© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

**LA LEY Soluciones Legales, S.A.**

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: [clienteslaley@aranzadilaley.es](mailto:clienteslaley@aranzadilaley.es)

<https://www.aranzadilaley.es>

**Primera edición:** Junio 2024

**Depósito Legal:** M-12684-2024

**ISBN versión impresa:** 978-84-9954-871-5

**ISBN versión electrónica:** 978-84-9954-872-2

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

*Printed in Spain*

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Dirijase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

**Nota de la Editorial:** El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

# Índice Sistemático

Presentación .....	9
--------------------	---

## PARTE PRIMERA TRANSMISIONES ONEROSAS, ACTOS PREPARATORIOS Y TRANSMISIONES ESPECIALES

<b>I</b>	<b>TRANSMISIONES ONEROSAS DE INMUEBLES Y SUS ANEXOS. ....</b>	<b>31</b>
1.	ESQUEMA. ....	33
2.	CONCEPTOS, CLAVES Y REGLAS. ....	39
2.1.	Coordinación IVA e ITP y AJD .....	39
2.2.	ITP y AJD .....	40
2.3.	IVA en las transmisiones inmobiliarias .....	41
2.4.	IRPF .....	45
2.5.	IIVTNU .....	47
2.6.	Solares y terrenos edificables .....	48
2.7.	Terrenos en curso de urbanización. ....	51
2.8.	Terrenos rústicos o no edificables que no estén en curso de urbanización. ....	52
2.9.	Construcciones en curso de ejecución .....	54
2.10.	Transmisión de edificaciones para su rehabilitación ...	55
2.11.	Primera transmisión de locales y naves. ....	57
2.12.	Primera transmisión de viviendas .....	59
2.13.	Primera transmisión de garajes y trasteros. ....	62
2.14.	Transmisión de edificaciones que constituyan segunda o ulterior transmisión .....	63
3.	ANEXOS .....	66
	Anexo A) Cuadro resumen de la relación IVA-ITP y AJD	66
	Anexo B) Cuadro resumen de la relación entre las modalidades del ITP y AJD .....	66
	Anexo C) Tipos impositivos ordinarios aplicables en TPO a la transmisión de inmuebles y en AJD —documentos notariales cuota gradual— en las CCAA en régimen común .....	67
	Anexo D) Cuadro resumen normativa autonómica 2024 ITP y AJD .....	68
	Anexo E) Cuadro resumen de los requisitos para la renuncia a la exención .....	72
	Anexo F) Cuadro resumen de la tributación transitoria del IIVTNU. ....	72
<b>II</b>	<b>TRIBUTACIÓN ADICIONAL EN EL ITP Y AJD DE PACTOS ACCESORIOS, GARANTÍAS Y FINANCIACIÓN EN LA TRANSMISIÓN ONEROSA DE BIENES INMUEBLES .....</b>	<b>77</b>
1.	ESQUEMA. ....	79
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS. ....	80

2.1.	Precio aplazado sin garantía . . . . .	80
2.2.	Precio aplazado con pacto de responsabilidad solidaria de los compradores . . . . .	80
2.3.	Precio aplazado con aval o fianza . . . . .	81
2.4.	Precio aplazado garantizado con condición resolutoria . . . . .	81
2.5.	Precio aplazado garantizado con pacto de reserva de dominio . . . . .	82
2.6.	Precio aplazado garantizado con hipoteca . . . . .	82
2.7.	Compraventa con subrogación en préstamo hipotecario . . . . .	82
2.8.	Préstamo hipotecario para su financiación . . . . .	83
2.9.	Novaciones de préstamos hipotecarios. . . . .	84
2.10.	Subrogaciones de acreedor hipotecario de la Ley 2/1994 . . . . .	85
2.11.	Cancelaciones de hipoteca . . . . .	86
2.12.	Cancelaciones de condición resolutoria . . . . .	86
<b>III</b>	<b>CONTRATOS PREPARATORIOS DE TRANSMISIONES DE INMUEBLES: RESERVAS, ARRAS, PROMESAS DE COMPRAVENTA, OPCIONES Y PASES . . . . .</b>	<b>89</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	91
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS . . . . .	94
2.1.	Delimitación del perímetro. . . . .	94
2.2.	Reservas que no generan obligaciones para las partes y no hay entregas de cantidad o habiéndolas se retornan . . . . .	94
2.3.	Promesas, arras, precontratos de compraventa y contratos de compraventa sin tradición . . . . .	95
2.4.	Opciones . . . . .	95
2.5.	Transmisión de opciones . . . . .	96
2.6.	Cesiones de derechos —PASE— . . . . .	97
<b>IV</b>	<b>CESIÓN DE BIENES A CAMBIO DE PENSIÓN O ALIMENTOS. . . . .</b>	<b>99</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	101
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS . . . . .	102
2.1.	Delimitación y referencia al IVA. . . . .	102
2.2.	Referencia a los aspectos civiles . . . . .	102
2.3.	El cedente del inmueble es un particular y el cesionario pagador o alimentista es un sujeto pasivo de IVA en el ejercicio de su actividad. . . . .	102
2.4.	El cedente del inmueble es un particular y el cesionario pagador o alimentista es otro particular . . . . .	103
2.5.	Incidencia del valor de referencia en la determinación de la base imponible y en la aplicación del art. 14.6 TRITPAJD. . . . .	105
<b>V</b>	<b>ARRENDAMIENTO FINANCIERO INMOBILIARIO («LEASING»). . . . .</b>	<b>107</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	109
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS . . . . .	110
2.1.	Arrendamiento financiero de inmuebles («leasing inmobiliario»). . . . .	110

2.2.	Referencia al régimen fiscal en la imposición directa (IS e IRPF) . . . . .	110
2.3.	Adquisición a título de compraventa u otro oneroso por la entidad financiera de una edificación terminada para destinarla a un arrendamiento financiero . . . . .	111
2.4.	Contrato de arrendamiento financiero entre la entidad financiera y el empresario o profesional . . . . .	111
2.5.	Novaciones del contrato de arrendamiento financiero . . . . .	112
2.6.	Ejercicio anticipado de la opción de la opción de compra . . . . .	112
2.7.	Ejercicio de la opción de compra a su vencimiento . . . . .	113
<b>VI</b>	<b>PATRIMONIO PROTEGIDO . . . . .</b>	<b>115</b>
1.	ESQUEMA . . . . .	117
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS . . . . .	118
2.1.	Patrimonio protegido . . . . .	118
2.2.	Introducción a su régimen fiscal especial (arts. 7.w), 54, 33.3b) y DA18 LIRPF), referencia a las aportaciones por personas jurídicas. . . . .	118
2.3.	Titular-beneficiario del patrimonio protegido . . . . .	119
2.4.	Aportaciones dinerarias por cónyuge, pariente en línea directa o colateral hasta el tercer grado o tutor o acogedor . . . . .	119
2.5.	Aportaciones no dinerarias por cónyuge, pariente en línea directa o colateral hasta el tercer grado o tutor o acogedor . . . . .	120
2.6.	Aportaciones por el titular (autoaportaciones) . . . . .	120
2.7.	Consecuencias de las disposiciones no admitidas en el año de la aportación y cuatro años siguientes . . . . .	120
<b>VII</b>	<b>TRANSMISIONES DE VALORES NO COTIZADOS EN MERCADO SECUNDARIO OFICIAL. ESPECIAL REFERENCIA A LOS SUPUESTOS NO EXENTOS EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA . . . . .</b>	<b>123</b>
1.	ESQUEMA . . . . .	125
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS . . . . .	126
2.1.	Delimitación del perímetro en el supuesto general de exención. Su aplicación a mercados secundarios . . . . .	126
2.2.	Transmisión ordinaria de valores . . . . .	127
2.3.	Delimitación del perímetro en los supuestos de excepciones a la exención en la imposición indirecta. Excepción abierta cuando mediante transmisiones 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 . . . . .	128
2.4.	Referencia al IRPF y al IIVTNU en los supuestos de excepción a la exención. No incidencia en dichos tributos . . . . .	129

2.5.	Excepción general a la transmisión de valores que pretendan eludir tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores. . . . .	130
2.6.	Presunción «iuris tantum» de elusión en caso de adquisiciones en sociedades cuyo activo esté constituido por inmuebles, cuando se obtenga el control o, ya obtenido, se incremente la participación . . . . .	131
2.7.	Presunción «iuris tantum» de elusión en caso de transmisión valores recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital en el plazo de tres años . . . . .	132
<b>VIII</b>	<b>REFERENCIA A ESPECIALIDADES DE DETERMINADAS TRANSMISIONES ONEROSAS . . . . .</b>	<b>135</b>
1.	DACIONES EN PAGO O ADJUDICACIONES DE INMUEBLES EN PAGO DE DEUDAS. . . . .	137
2.	TRANSMISIONES ONEROSAS DE UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA, EMPRESA INDIVIDUAL O NEGOCIO PROFESIONAL . . . . .	138
3.	PERMUTAS . . . . .	139
4.	TRANSMISIONES ONEROSAS DE VIVIENDA HABITUAL. ESPECIALIDADES EN EL IRPF . . . . .	140
5.	TRANSMISIONES ONEROSAS DE INMUEBLES POR NO RESIDENTES SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. . . . .	142
5.1.	Retención o ingreso a cuenta del 3% por el adquirente de la contraprestación en el RIRNR . . . . .	142
5.2.	Transmisiones onerosas por personas físicas no residentes en el IIVTNU. . . . .	143
6.	TRANSMISIONES DE INMUEBLES EN SUBASTAS PÚBLICAS. . . . .	143
6.1.	Aplicación de las reglas generales en la relación IVA-TPO-AJD. Reglas en el IVA de especial aplicación . . . . .	143
6.2.	Especialidades en la base imponible en el IVA, TPO y AJD . . . . .	144
6.3.	Referencia a la cesión de remate . . . . .	144
 <b>PARTE SEGUNDA</b> <b>ARRENDAMIENTOS</b>		
1.	ESQUEMA. . . . .	149
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS . . . . .	152
2.1.	Relación IVA e ITP y AJD . . . . .	152
2.2.	IRPF . . . . .	153
2.3.	Solares y terrenos urbanos . . . . .	154
2.4.	De fincas rústicas. Supuestos especiales: para caza e instalaciones de energías renovables y otros. . . . .	154

2.5.	De locales, naves, oficinas y garajes y trasteros independientes . . . . .	155
2.6.	De viviendas ordinario con garajes y trasteros . . . . .	156
2.7.	De viviendas turísticas . . . . .	157
2.8.	De viviendas con opción de compra . . . . .	158
2.9.	Traspaso de locales, oficinas y naves . . . . .	160
2.10.	Referencia al subarriendo . . . . .	161

**PARTE TERCERA**

**OPERACIONES SOCIETARIAS Y DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL**

<b>I</b>	<b>OPERACIONES SOCIETARIAS ORDINARIAS . . . . .</b>	<b>165</b>
1.	ESQUEMA . . . . .	167
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS . . . . .	170
2.1.	Relación entre el IVA y la modalidad de OS . . . . .	170
2.2.	Reglas generales del IVA en las aportaciones por sujetos pasivos de IVA no dinerarias y en las restituciones de aportaciones a los socios por reducción de capital o liquidaciones de sociedades. Especial referencia a las sociedades como sujetos pasivo de IVA . . . . .	171
2.3.	Relación entre os y las restantes modalidades del ITP y AJD, reglas generales de liquidación de OS . . . . .	172
2.4.	Especial referencia a la sujeción adicional a TPO en las aportaciones de inmuebles hipotecados a sociedades. . . . .	173
2.5.	Referencia a las operaciones de reestructuración empresarial reguladas en el capítulo VII del título VII de la LIS . . . . .	174
2.6.	Constitución o aumento de capital con aportaciones dinerarias . . . . .	174
2.7.	Constitución o aumento de capital con aportaciones en especie no inmobiliarias . . . . .	174
2.8.	Constitución o aumento de capital con aportaciones de inmuebles . . . . .	174
2.9.	Aportaciones de los socios que no conllevan aumentos de capital . . . . .	175
2.10.	Préstamos participativos . . . . .	176
2.11.	Reducción de capital con restitución de aportaciones a los socios . . . . .	177
2.12.	Reducción de capital sin restitución de aportaciones a los socios . . . . .	178
2.13.	Reducción de capital por condonación de dividendos pasivos. . . . .	178
2.14.	Liquidación de sociedad. . . . .	178
<b>II</b>	<b>OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL . . . . .</b>	<b>181</b>
1.	ESQUEMA . . . . .	183
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS . . . . .	184
2.1.	El régimen fiscal especial de neutralidad fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial . . . . .	184

2.2.	Fusión por absorción . . . . .	186
2.3.	Fusión por creación de nueva entidad . . . . .	187
2.4.	Escisión total . . . . .	187
2.5.	Escisión parcial. . . . .	188
2.6.	Escisión financiera . . . . .	189
2.7.	Segregación . . . . .	189
2.8.	Aportación de rama de actividad en constitución y aumento de capital. . . . .	190
2.9.	Canjes de valores en constitución y aumento de capital	190
2.10.	Aportaciones no dinerarias especiales por personas físicas . . . . .	191

**PARTE CUARTA  
COMUNIDADES DE BIENES Y SU DISOLUCIÓN**

<b>I</b>	<b>CONSTITUCIÓN DE COMUNIDADES DE BIENES. . . . .</b>	<b>195</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	197
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS. . . . .	197
2.1.	IVA, ITP Y AJD, IRPF e IIVTNU en la constitución de las comunidades de bienes. . . . .	197
2.2.	Constitución de comunidad para actividades económicas en IRPF. . . . .	198
2.3.	Constitución de comunidad de bienes para utilización consorcial sin constituir actividades económicas IRPF . . . . .	199
<b>II</b>	<b>DISOLUCIONES DE COMUNIDADES ORDINARIAS NO EMPRESARIALES . . . . .</b>	<b>201</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	203
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS. . . . .	204
2.1.	Delimitación del objeto y referencia a los tributos que inciden sobre el mismo . . . . .	204
2.2.	Referencia a si los bienes con identidad de partícipes y cuotas por los comuneros constituyen o no una única comunidad. Sentencia del TS de 26/4/2024 . . . . .	204
2.3.	Disolución de comunidad de bienes en proindiviso ordinario con adjudicaciones equivalentes a su haber . . . . .	205
2.4.	Disolución de comunidad de bienes en proindiviso con exceso de adjudicación declarado inevitable fundado en indivisibilidad compensado onerosamente en dinero, asunción de préstamo hipotecario o en especie . . . . .	206
2.5.	Disolución de comunidad de bienes en proindiviso con exceso de adjudicación declarado no fundado en indivisibilidad inevitable compensado onerosamente. . . . .	207
2.6.	Disolución de comunidad de bienes en proindiviso con exceso de adjudicación declarado fundado o no en indivisibilidad no compensado onerosamente (gratuito) . . . . .	208
2.7.	Mención especial a la incidencia de «los valores de referencia resultantes de la normativa catastral» de los inmuebles en los excesos de adjudicación. . . . .	209

2.8.	Referencia específica a las extinciones parciales de condominio . . . . .	210
2.9.	Especial referencia al criterio de la DGT en consultas V2889-21, de 17/11/2021 y V2739-21, de 10/11/2021 en el caso de disolución simultánea de varias comunidades . . . . .	212
2.10.	La tributación en AJD de las segregaciones y divisiones de inmuebles preceptivas y simultáneas para disoluciones de comunidad . . . . .	212
<b>III</b>	<b>DISOLUCIONES DE COMUNIDADES ORDINARIAS EMPRESARIALES</b>	<b>213</b>
1.	ESQUEMA . . . . .	215
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS . . . . .	215
2.1.	Delimitación del objeto y referencia a los tributos que inciden sobre el mismo . . . . .	215
2.2.	Disolución de comunidad empresarial con adjudicaciones equivalentes a los haberes . . . . .	216
2.3.	Disolución de comunidad empresarial con exceso de adjudicación declarado inevitable fundado en indivisibilidad compensado onerosamente . . . . .	217
2.4.	Disolución de comunidad empresarial con exceso de adjudicación declarado no fundado en indivisibilidad inevitable compensado onerosamente . . . . .	219

**PARTE QUINTA  
FAMILIA**

<b>I</b>	<b>OPERACIONES ENTRE CÓNYUGES RELATIVAS A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES</b> . . . . .	<b>223</b>
1.	ESQUEMA . . . . .	225
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS . . . . .	226
2.1.	Aportación de bien privativo de uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales con causa onerosa . . . . .	226
2.2.	Aportación de bien privativo de uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales con causa gratuita . . . . .	227
2.3.	Aportación de bien privativo de ambos cónyuges por mitades indivisas a la sociedad de gananciales . . . . .	227
2.4.	Ganancialidad sobrevenida de vivienda familiar, arts. 1357 y 1354 del CC . . . . .	227
2.5.	Liquidación de sociedad conyugal con adjudicaciones equivalentes . . . . .	228
2.6.	Liquidación de sociedad conyugal con exceso de adjudicación declarado inevitable fundado en indivisibilidad compensado en dinero, mediante asunción del préstamo hipotecario o con pago en especie . . . . .	229
2.7.	Liquidación de sociedad conyugal con exceso de adjudicación declarado no fundado en indivisibilidad compensado en dinero, mediante asunción del préstamo hipotecario o con pago en especie . . . . .	230

2.8.	Liquidación de sociedad conyugal con exceso de adjudicación declarado fundado o no en indivisibilidad no compensados en dinero o en especie (gratuito) . . . . .	231
2.9.	Mención especial a la incidencia de «los valores de referencia resultantes de la normativa catastral» de los inmuebles en los excesos de adjudicación. . . . .	232
2.10.	Referencia a la confesión de privatividad . . . . .	233
2.11.	Cambios de titularidad formal en bienes gananciales, manteniendo su naturaleza ganancial. . . . .	233
<b>II</b>	<b>OPERACIONES ENTRE CÓNYUGES EN SEPARACIÓN DE BIENES Y PARTICIPACIÓN.</b> . . . . .	<b>235</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	237
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS. . . . .	238
2.1.	Los regímenes de separación de bienes y de participación. Analogías y diferencias . . . . .	238
2.2.	Referencia a si los bienes adquiridos con identidad de cuotas por ambos cónyuges en condominio ordinario constituyen o no una única comunidad. Sentencia del TS de 26 de abril de 2024 . . . . .	239
2.3.	Disolución de comunidad de bienes en proindiviso ordinario con adjudicaciones equivalentes (aplicable tanto en separación de bienes como participación) . . . . .	240
2.4.	Disolución de comunidad de bienes en proindiviso con exceso de adjudicación declarado inevitable fundado en indivisibilidad compensado onerosamente en dinero, asunción de préstamo hipotecario o en especie (aplicable tanto en separación de bienes como participación) . . . . .	240
2.5.	Disolución de comunidad de bienes en proindiviso con exceso de adjudicación declarado no fundado en indivisibilidad inevitable compensado onerosamente. . . . .	242
2.6.	Disolución de comunidad de bienes en proindiviso con exceso de adjudicación declarado fundado o no en indivisibilidad no compensado onerosamente (gratuito) . . . . .	243
2.7.	Mención especial a la incidencia de «los valores de referencia resultantes de la normativa catastral» de los inmuebles en los excesos de adjudicación. . . . .	243
2.8.	Compensación dineraria o mediante adjudicación de bienes a la extinción del régimen de separación por imposición legal o resolución judicial por causa distinta de pensión compensatoria . . . . .	245
2.9.	Liquidación del régimen de participación y pago del crédito o cuota de participación de un cónyuge a otro en dinero o en bienes. . . . .	245
<b>III</b>	<b>PENSIÓN COMPENSATORIA, ALIMENTOS Y DERECHO DE USO DE LA VIVIENDA</b> . . . . .	<b>247</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	249
2.	CONCEPTOS, CLAVES Y REGLAS. . . . .	249

2.1.	Pensión compensatoria en forma de renta . . . . .	249
2.2.	Pensión compensatoria por prestación única en dinero . . . . .	250
2.3.	Sustitución de pensión compensatoria por inmuebles. . . . .	250
2.4.	Alimentos a favor de los hijos. . . . .	251
2.5.	Derecho de uso de vivienda familiar . . . . .	252

**PARTE SEXTA  
SUCESIONES**

<b>I</b>	<b>BÁSICO DE ADQUISICIONES «MORTIS CAUSA» POR HERENCIA. . .</b>	<b>257</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	259
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS. . . . .	259
2.1.	Las adquisiciones patrimoniales «mortis causa» por personas físicas a título gratuito quedan sujetas al ISD, modalidad sucesiones, lo que excluye su tributación por IRPF . . . . .	259
2.2.	Referencia a los títulos sucesorios. . . . .	260
2.3.	Especialidades de las adquisiciones por heredero, legatario de parte alícuota, legatario ordinario y adquisiciones modales . . . . .	260
2.4.	Referencia al valor del mercado en cuanto a bienes distintos de los inmuebles y al «valor de referencia resultante de la normativa catastral» en el caso de los inmuebles en la base imponible del ISD. . . . .	261
2.5.	Referencia al ajuar . . . . .	262
2.6.	No sujeción al IRPF de la «plusvalía del muerto». Incidencia del valor de referencia. . . . .	263
2.7.	Incidencia en el IIVTNU en el caso de adquisiciones «mortis causa» de terrenos urbanos. . . . .	263
2.8.	Referencia al IVA . . . . .	264
3.	ANEXOS . . . . .	264
	Anexo A) Cuadro resumen transmisiones mortis causa competencia territorial interna e internacional (de acuerdo a las consultas V3151-18, V1517-19 y V1256-19 de la DGT, la resolución del TEAC de 16-9-2019, rec. 2652/2016, las sentencias del TS de 19 y 30-11-2020 y la nueva redacción de la da 2.ª de la LISD por la ley 11/2021) . . . . .	264
	Anexo B) Cuadro resumen de normativa autonómica aplicable . . . . .	266
	Anexo C) Cuadro resumen de la tributación transitoria del IIVTNU. . . . .	269
<b>II</b>	<b>PACTOS SUCESORIOS CON ATRIBUCIONES PATRIMONIALES DE PRESENTE . . . . .</b>	<b>273</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	275
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS. . . . .	275
2.1.	Su vigencia en el derecho civil de determinadas CCAA . . . . .	275

	2.2.	IRPF del disponente .....	275
	2.3.	IRPF del beneficiario .....	275
	2.4.	ISD del beneficiario .....	276
	2.5.	IIVTNU .....	276
<b>III</b>	<b>ISD Y IIVTNU EN LAS DESMEMBRACIONES DE USUFRUCTO Y NUDA PROPIEDAD, SU EXTINCIÓN Y SU CONMUTACIÓN POR TÍTULO LUCRATIVO «MORTIS CAUSA», REFERENCIA AL DERECHO DE USO Y HABITACIÓN .....</b>		<b>277</b>
	1.	ESQUEMA .....	279
	2.	CONCEPTOS, CLAVES Y REGLAS .....	281
	2.1.	Desmembramiento por el título sucesorio entre usufructo vitalicio y nuda propiedad en el IS y su consolidación ordinaria en el nudo propietario por fallecimiento del usufructuario. ....	281
	2.2.	Derechos de uso y habitación vitalicios y dominio por el título sucesorio .....	282
	2.3.	Conmutación del usufructo viudal que exceda de la cuota legal usufructuaria .....	282
	2.4.	Especial referencia a la no sujeción en el IIVTNU de la consolidación ordinaria en el nudo propietario .....	283
<b>IV</b>	<b>ESPECIALIDADES DE TRIBUTACIÓN EN EL ISD Y EN EL IIVTNU DE DETERMINADAS INSTITUCIONES SUCESORIAS .....</b>		<b>285</b>
	1.	ESQUEMA .....	287
	2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS .....	289
	2.1.	Derecho de transmisión .....	289
	2.2.	Derecho de representación .....	291
	2.3.	Derecho de reversión .....	291
	2.4.	Derecho de acrecer .....	292
	2.5.	Sustitución vulgar .....	292
	2.6.	Sustitución fideicomisaria ordinaria .....	293
	2.7.	Fideicomiso de residuo .....	293
	2.8.	Reserva lineal .....	294
	2.9.	Reserva viudal u ordinaria .....	294
	2.10.	Referencia al IIVTNU .....	294
<b>V</b>	<b>RENUNCIAS SUCESORIAS (ISD, IRPF, ITP E IIVTNU) .....</b>		<b>295</b>
	1.	ESQUEMA .....	297
	2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS .....	298
<b>VI</b>	<b>REDUCCIONES APLICABLES PARA DETERMINAR LA BASE LIQUIDABLE EN ADQUISICIONES «MORTIS CAUSA» EN EL ISD .....</b>		<b>305</b>
<b>A)</b>	<b>COORDINACIÓN ENTRE LAS REDUCCIONES ESTATALES TRONCALES Y LAS AUTONÓMICAS .....</b>		<b>305</b>
	1.	ESQUEMA .....	307
	2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS .....	307
	2.1.	Referencia a las reducciones estatales como mínimo indisponible por las CCAA .....	307

2.2.	Reglas de aplicación de las respectivas reducciones . . .	308
2.3.	Criterios administrativos para la aplicación de las reducciones. . . . .	308
2.4.	Liquidación de la sociedad de gananciales y otros regímenes de comunidad de las CCAA, incidencia en la aplicación de las reducciones objetivas . . . . .	308
2.5.	Reglas de imputación individual de las reducciones . . .	309
<b>B)</b>	<b>REDUCCIONES TRONCALES ESTATALES . . . . .</b>	<b>311</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	313
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS . . . . .	314
2.1.	Reducción de parentesco . . . . .	314
2.2.	Reducción por minusvalía . . . . .	315
2.3.	Reducción por cantidades percibidas por seguros de vida para el caso de fallecimiento . . . . .	315
2.4.	Reducción por adquisición de vivienda habitual del causante . . . . .	315
2.5.	Reducciones de la Ley 19/1995, de explotaciones agrícolas prioritarias . . . . .	316
3.	ANEXOS . . . . .	317
	Anexo A) Esquema de la reducción estatal por adquisición de empresa individual o negocio profesional . . . .	317
	Anexo B) Esquema de la reducción estatal por adquisición de participaciones en entidades . . . . .	318
<b>C)</b>	<b>REDUCCIONES DE LAS CCAA . . . . .</b>	<b>321</b>
C.0.	ADVERTENCIAS PREVIAS . . . . .	323
C.1.	ANDALUCÍA . . . . .	323
C.2.	ARAGÓN . . . . .	324
C.3.	ASTURIAS . . . . .	326
C.4.	BALEARES . . . . .	327
C.5.	CANARIAS . . . . .	328
C.6.	CANTABRIA . . . . .	331
C.7.	CASTILLA LA MANCHA . . . . .	332
C.8.	CASTILLA Y LEÓN. . . . .	332
C.9.	CATALUÑA. . . . .	334
C.10.	EXTREMADURA . . . . .	336
C.11.	GALICIA . . . . .	337
C.12.	MADRID . . . . .	339
C.13.	MURCIA . . . . .	340
C.14.	LA RIOJA. . . . .	340
C.15.	VALENCIA. . . . .	341
<b>VII</b>	<b>TARIFA Y BONIFICACIONES EN CUOTA EN ADQUISICIONES «MORTIS CAUSA» ISD . . . . .</b>	<b>345</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	347
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS. . . . .	349
2.1.	Relación entre las deducciones/bonificaciones estatales y las autonómicas. . . . .	349

2.2.	Respecto de la aplicación de las deducciones/bonificaciones estatales. . . . .	349
2.3.	Respecto de la aplicación de la tarifa y coeficientes multiplicadores y las deducciones/bonificaciones autonómicas . . . . .	350
<b>VIII</b>	<b>PARTICIÓN DE HERENCIA. . . . .</b>	<b>353</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	355
2.	CONCEPTO, CLAVES Y REGLAS. . . . .	356
2.1.	La partición en el ISD. . . . .	356
2.2.	Discordancias entre el título sucesorio y la partición: los excesos de adjudicación declarados. Supuestos especiales . . . . .	357
2.3.	Particiones con excesos de adjudicación declarados gratuitos . . . . .	357
2.4.	Particiones con excesos de adjudicación declarados onerosos fundados en indivisibilidad inevitable . . . . .	358
2.5.	Particiones con excesos de adjudicación declarados onerosos no fundados en indivisibilidad inevitable. . . . .	359
2.6.	Reseña de los excesos de adjudicación resultantes de la comprobación de valores . . . . .	359
2.7.	Mención especial a la incidencia de «los valores de referencia resultantes de la normativa catastral» de los inmuebles en los excesos de adjudicación. . . . .	359
2.8.	Advertencias en relación a las operaciones que conforme al cuadro inciden en el IIVTNU . . . . .	360

**PARTE SÉPTIMA  
DONACIONES**

<b>I</b>	<b>BÁSICO DE LAS DONACIONES . . . . .</b>	<b>365</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	367
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS. . . . .	367
2.1.	Las adquisiciones patrimoniales «inter vivos» por personas físicas a título gratuito quedan sujetas al ISD, modalidad donaciones, lo que excluye su tributación por IRPF . . . . .	367
2.2.	Referencia al valor del mercado en cuanto a bienes distintos de los inmuebles y al «valor de referencia resultante de la normativa catastral» en el caso de los inmuebles en la base imponible del ISD. . . . .	368
2.3.	Sujeción al IRPF para el donante. supuestos no sujetos. incidencia del valor de referencia. . . . .	368
2.4.	Incidencia en el IIVTNU en el caso de adquisiciones «inter vivos» de terrenos urbanos . . . . .	370
2.5.	Referencia al IVA . . . . .	370
3.	ANEXOS . . . . .	371

	Anexo A) Cuadro resumen transmisiones lucrativas «inter vivos». competencia territorial interna e internacional (de acuerdo a las consultas V3151-18, V1517-19 y V1256-19 de la DGT, la resolución del TEAC de 16-9-2019, rec. 2652/2016, las sentencias del TS de 19 y 30-11-2020 y la nueva redacción de la da 2. <sup>a</sup> de la LISD por la ley 11/2021) . . . . .	371
	Anexo B) Cuadro resumen de normativa autonómica aplicable en el ISD . . . . .	372
	Anexo C) Especialidades en las donaciones de bienes gananciales. . . . .	375
	Anexo D) Cuadro resumen de la tributación transitoria del IIVTNU. . . . .	377
<b>II</b>	<b>SUPUESTOS EQUIPARADOS O NO EQUIPARADOS A DONACIONES</b> . . . . .	<b>381</b>
	1. ESQUEMA. . . . .	383
	2. CONCEPTOS, CLAVES Y REGLAS. . . . .	384
	2.1. Condonación de deuda . . . . .	384
	2.2. Renuncia de derechos sin precio a favor de persona determinada. . . . .	384
	2.3. Asunción liberatoria de deuda sin contraprestación . . . . .	385
	2.4. Desistimiento, allanamiento en juicio o arbitraje o transacción realizados con ánimo de liberalidad . . . . .	385
	2.5. Excesos de adjudicación declarados en que no medie contraprestación o compensación económica . . . . .	386
	2.6. Prestación de avales o fianzas sin contraprestación. . . . .	386
	2.7. Préstamos sin intereses . . . . .	386
	2.8. Comodato . . . . .	387
	2.9. Precario . . . . .	388
	2.10. Referencia a supuestos especiales sujetos y no sujetos . . . . .	388
<b>III</b>	<b>DONACIONES CON DESMEMBRAMIENTO DE USUFRUCTO Y NUDA PROPIEDAD. REFERENCIA AL DERECHO DE USO Y HABITACIÓN</b> . . . . .	<b>389</b>
	1. ESQUEMA. . . . .	391
	2. CONCEPTOS, CLAVES Y REGLAS. . . . .	391
	2.1. Reglas generales de aplicación . . . . .	391
	2.2. Donación de nuda propiedad con reserva de usufructo vitalicio o temporal . . . . .	392
	2.3. Consolidación ordinaria del usufructo vitalicio o temporal en el nudo propietario. . . . .	392
	2.4. Renuncia del usufructo vitalicio anticipada y donación del mismo al nudo propietario . . . . .	393
	2.5. Donación de usufructo vitalicio o temporal con reserva de la nuda propiedad . . . . .	393
	2.6. Retorno del usufructo al nudo propietario en los casos anteriores . . . . .	393
	2.7. Donación de la nuda propiedad con reserva del usufructo con facultad de disponer . . . . .	393

2.8.	Donación conjunta y simultánea de usufructo y nuda propiedad. . . . .	394
2.9.	Referencia a la donación de los derechos de uso y habitación vitalicios. . . . .	394
2.10.	Referencia a la no sujeción en el IIVTNU de la consolidación ordinaria en el nudo propietario. . . . .	395
<b>IV</b>	<b>DONACIONES ESPECIALES . . . . .</b>	<b>397</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	399
2.	CONCEPTO, CLAVES Y REGLAS. . . . .	400
2.1.	Donaciones de inmuebles hipotecados con asunción de la deuda por el donatario. . . . .	400
2.2.	Otras donaciones onerosas. . . . .	401
2.3.	Donaciones sujetas a limitaciones de disponer por el donante . . . . .	401
2.4.	Donaciones sujetas a reserva de la facultad de disponer por el donante o de reversión a favor del mismo . . . . .	401
2.5.	Donaciones sujetas a reversión a favor de tercero. . . . .	402
2.6.	Referencia al IVA . . . . .	403
<b>V</b>	<b>REDUCCIONES APLICABLES PARA DETERMINAR LA BASE LIQUIDABLE EN ADQUISICIONES «INTER VIVOS» EN EL ISD . . . . .</b>	<b>409</b>
<b>A)</b>	<b>COORDINACIÓN ENTRE LAS REDUCCIONES ESTATALES TRONCALES Y LAS AUTONÓMICAS . . . . .</b>	<b>409</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	411
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS. . . . .	411
2.1.	Referencia a las reducciones estatales como mínimo indisponible por las CCAA . . . . .	411
2.2.	Reglas de aplicación de las respectivas reducciones. . . . .	412
2.3.	Criterios administrativos para la aplicación de las reducciones. . . . .	412
<b>B)</b>	<b>REDUCCIONES TRONCALES ESTATALES . . . . .</b>	<b>413</b>
1.	ESQUEMA. . . . .	415
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS. . . . .	415
2.1.	Inaplicación a los sujetos pasivos por obligación real. Excepciones en participaciones en entidades y patrimonio histórico. . . . .	415
2.2.	Incidencia del régimen económico matrimonial del donante o donantes. Especial referencia a gananciales y regímenes análogos . . . . .	416
2.3.	No sujeción en el IRPF de las alteraciones patrimoniales del donante como consecuencia de la transmisión inter vivos de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades . . . . .	417
2.4.	Reducciones de la Ley 19/1995, de explotaciones agrarias prioritarias . . . . .	418
3.	ANEXOS . . . . .	419
	Anexo A) Esquema de la reducción estatal por adquisición de empresa individual o negocio profesional . . . . .	419

	Anexo B) Esquema de la reducción estatal por adquisición de participaciones en entidades . . . . .	420
<b>C)</b>	<b>REDUCCIONES DE LAS CCAA . . . . .</b>	<b>423</b>
	C.0. ADVERTENCIAS PREVIAS . . . . .	425
	C.1. Andalucía . . . . .	425
	C.2. Aragón . . . . .	426
	C.3. Asturias . . . . .	427
	C.4. Baleares . . . . .	428
	C.5. Canarias . . . . .	431
	C.6. Cantabria . . . . .	432
	C.7. Castilla La Mancha . . . . .	433
	C.8. Castilla y León . . . . .	433
	C.9. Cataluña . . . . .	434
	C.10. Extremadura . . . . .	436
	C.11. Galicia . . . . .	436
	C.12. Madrid . . . . .	438
	C.13. Murcia . . . . .	438
	C.14. La Rioja . . . . .	440
	C.15. Valencia . . . . .	441
<b>VI</b>	<b>TARIFA Y DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES EN CUOTA EN ADQUISICIONES «INTER VIVOS» ISD . . . . .</b>	<b>445</b>
	1. ESQUEMA . . . . .	447
	2. CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS . . . . .	450
	2.1. Relación entre las deducciones/bonificaciones estatales y las autonómicas . . . . .	450
	2.2. Respecto de la aplicación de la tarifa y coeficientes multiplicadores estatales y las tarifas, coeficientes multiplicadores y las deducciones/bonificaciones estatales . . . . .	450
	2.3. Respecto de la aplicación de la tarifa y coeficientes multiplicadores y las deducciones/bonificaciones autonómicas . . . . .	451
	<b>PARTE OCTAVA</b>	
	<b>SEGUROS DE VIDAS, PLANES DE PENSIONES Y PIAS</b>	
	1. ESQUEMA . . . . .	455
	2. CONCEPTOS, CLAVES Y REGLAS . . . . .	457
	2.1. Referencia a los distintos tipos de seguros de vida . . . . .	457
	2.2. Tributos que pueden incidir sobre los mismos . . . . .	458
	2.3. Seguros para caso de vida en los que la compañía se obliga a cambio de una prima a pagar un capital o renta en una fecha determinada si el asegurado está vivo a esa fecha . . . . .	459
	2.4. Seguros para caso de muerte del tomador que es asegurado . . . . .	459

2.5.	Seguros para el caso de muerte siendo distintos tomador y asegurado . . . . .	459
2.6.	Seguros mixtos de muerte y sobrevivencia en que tomador y asegurado coinciden. . . . .	459
2.7.	Seguros de sobrevivencia . . . . .	459
2.8.	Seguro de accidentes que incluye fallecimiento en que tomador y asegurado coinciden . . . . .	460
2.9.	PIAS (planes individuales de ahorro sistemático). . . . .	460
2.10.	Planes de pensiones . . . . .	460
2.11.	Seguros y auxilio por deceso . . . . .	461
2.12.	Referencia a los seguros para el caso de muerte satisfechas las primas con numerario ganancial . . . . .	461
2.13.	Referencia los seguros para el caso de muerte en que el beneficiario es la entidad de crédito vinculados a préstamos concedidos por las mismas. . . . .	462
2.14.	Referencia a los contratos de seguros colectivos o contratados por empresas a favor de sus empleados para el caso de muerte. . . . .	462

**PARTE NOVENA**

**INSTITUCIONES REGISTRALES Y SUS REPERCUSIONES FISCALES**

<b>I</b>	<b>INSTITUCIONES REGISTRALES PARA LA CONCORDANCIA DEL REGISTRO CON LA REALIDAD EXTRA-REGISTRAL . . . . .</b>	<b>465</b>
1.	ÁMBITO DE APLICACIÓN . . . . .	467
2.	REFERENCIA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO A DICHAS INSTITUCIONES . . . . .	467
2.1.	Acotamiento a la modalidad de TPO del ITP y AJD . . . . .	467
2.2.	En otros tributos (IVA, IRPF, ISD e IIVTNU) ni hay transmisión, ni entrega de bienes ni alteración patrimonial, sin perjuicio de que la haya habido conforme a la norma de cada tributo . . . . .	467
3.	REQUISITOS PARA LA SUJECIÓN EN TPO, EVENTUAL SUJECIÓN SUBSIDIARIA A AJD EN CASO DE NO SUJECIÓN A TPO. . . . .	468
4.	INSTITUCIONES Y EXPEDIENTES INICIALMENTE SUJETOS A TPO. . . . .	469
5.	INSTITUCIONES Y EXPEDIENTES NO SUJETOS A TPO . . . . .	470
6.	REGLAS DE LIQUIDACIÓN DE LOS EXPEDIENTES SUJETOS A TPO. . . . .	470
<b>II</b>	<b>MODIFICACIONES HIPOTECARIAS. . . . .</b>	<b>473</b>
1.	ÁMBITO DE APLICACIÓN. REFERENCIA A LAS REPERCUSIONES TRIBUTARIAS DE DICHAS INSTITUCIONES: CUOTA GRADUAL DE AJD DE DOCUMENTOS NOTARIALES . . . . .	475
2.	SEGREGACIONES Y DIVISIONES . . . . .	475
2.1.	Reglas generales de tributación en AJD . . . . .	475
2.2.	Supuestos especiales . . . . .	475

3.	AGRUPACIONES, AGREGACIONES Y VINCULACIONES «OB REM» .....	476
3.1.	Reglas generales de tributación en AJD .....	476
3.2.	Supuestos especiales de agrupaciones y agregaciones .	477
3.3.	Vinculaciones «ob rem» .....	477
4.	OBRAS NUEVAS .....	478
4.1.	Supuesto general. Declaración de obra nueva termina- da. Determinación de la base imponible, posibilidad de comprobación y sus límite.....	478
4.2.	Supuestos especiales .....	478
4.3.	Referencia a la obra nueva como inversión y mejora en el IRPF .....	480
5.	PROPIEDAD HORIZONTAL .....	480
5.1.	Supuesto general. Constitución en régimen de propie- dad horizontal. La base imponible está determinada por la suma del «coste de ejecución de la obra» (aun- que sea anterior) y el valor del terreno .....	480
5.2.	Supuestos especiales .....	480

# Parte Segunda ARRENDAMIENTOS

## Sumario

1.	ESQUEMA .....	149
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS .....	152

## 1. ESQUEMA

SUPUESTO	TRIBUTO	IVA	ITP Y AJD	IRPF
	SUJETO			
<b>DE SOLARES Y TERRENOS URBANOS</b>	ARRENDADOR	SÍ, LO REPERCUTE	NO	SI ESTA AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA RENDIMIENTO DE TAL FUENTE
				SI NO ESTÁ AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA, RENDIMIENTO DE CAPITAL INMOBILIARIO
	ARRENDATARIO	SÍ, LO SOPORTA	AJD, SOLO SI CONSTA EN ESCRITURA PÚBLICA	SÍ ESTA AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA, GASTO DEDUCIBLE
				NO EN OTRO CASO
<b>DE FINCAS RÚSTICAS</b>	ARRENDADOR	SUJETO Y EXENTO	NO	SI ESTA AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA RENDIMIENTO DE TAL FUENTE
				SI NO ESTÁ AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA, RENDIMIENTO DE CAPITAL INMOBILIARIO
	ARRENDATARIO	NO	TPO ESCALA ESPECIAL	SÍ ESTA AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA, GASTO DEDUCIBLE
				NO EN OTRO CASO
<b>DE LOCALES, NAVES, OFICINAS Y GARAJES Y</b>	ARRENDADOR	SÍ, LO REPERCUTE	NO	SI ESTA AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA

SUPUESTO	TRIBUTO	IVA	ITP Y AJD	IRPF
	SUJETO			
<b>TRASTEROS INDEPENDIENTES</b>				RENDIMIENTO DE TAL FUENTE
				SI NO ESTÁ AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA, RENDIMIENTO DE CAPITAL INMOBILIARIO
	ARRENDATARIO	SÍ, LO SOPORTA	AJD, SOLO SI CONSTA EN ESCRITURA PÚBLICA	SÍ ESTA AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA, GASTO DEDUCIBLE
				NO EN OTRO CASO
<b>DE VIVIENDAS ORDINARIO CON HASTA DOS GARAJES Y TRASTEROS</b>	ARRENDADOR	SUJETO Y EXENTO	NO	SI ESTÁ AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA RENDIMIENTO DE TAL FUENTE
				SI NO ESTÁ AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA, RENDIMIENTO DEL CAPITAL INMOBILIARIO CON REDUCCIÓN
	ARRENDATARIO	NO	TPO, ESCALA ESPECIAL, EXENTO	DEDUCCIÓN EN DETERMINADOS CASOS POR NORMATIVA CCAA
				NO EN LOS RES-TANTES
<b>DE VIVIENDAS TURÍSTICAS</b>	ARRENDADOR, QUE PRESTA SERVICIOS COMPLEMENTARIOS DE INDUSTRIA HOTELERA	SÍ, LO REPER-CUTE	NO	SI ESTÁ AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA RENDIMIENTO DE TAL FUENTE
				SI NO ESTÁ AFECTO A ACTI-

SUPUESTO	TRIBUTO	IVA	ITP Y AJD	IRPF
	SUJETO			
				VIDAD ECONÓMICA, RENDIMIENTO DEL CAPITAL INMOBILIARIO CON REDUCCIÓN
	ARRENDATARIO	SÍ, LO SOPORTA	AJD, SOLO SI CONSTA EN ESCRITURA PÚBLICA	NO
<b>DE VIVIENDAS CON OPCIÓN DE COMPRA</b>	ARRENDADOR PROMOTOR Y TRANSMISIÓN ES PRIMERA ENTREGA	SÍ, LO REPERCUTE HECHO IMPOSIBLE ADICIONAL POR LA OPCIÓN	NO	SI ESTÁ AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA RENDIMIENTO DE TAL FUENTE
				SI NO ESTÁ AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA, RENDIMIENTO DEL CAPITAL INMOBILIARIO CON REDUCCIÓN
	ARRENDADOR EN OTRO CASO	NO, SALVO LA OPCIÓN	NO	SI ESTÁ AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA RENDIMIENTO DE TAL FUENTE
				SI NO ESTÁ AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA, RENDIMIENTO DEL CAPITAL INMOBILIARIO CON REDUCCIÓN
ARRENDATARIO	SI, LO SOPORTA SI ARRENDADOR ES PROMOTOR Y LA TRANSMISIÓN ES PRI-	AJD, SOLO SI CONSTA EN ESCRITURA PÚBLICA. HECHO IMPOSIBLE ADICIONAL POR LA OPCIÓN	NO	

SUPUESTO	TRIBUTO	IVA	ITP Y AJD	IRPF
	SUJETO			
		MERA ENTREGA. ADEMÁS DE SOPORTAR IVA POR LA OPCIÓN		
		NO, PERO SOPORTA IVA POR LA OPCIÓN	SÍ, TPO EXENTO. HECHO IMPONIBLE ADICIONAL POR LA OPCIÓN EN AJD	
<b>TRASPASO DE LOCALES, OFICINAS Y NAVES</b>	ARRENDATARIO SALIENTE	SÍ, LO REPERCUTE, SALVO QUE SE INTEGRE EN UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA	NO	SÍ, SI NO ESTÁ AFECTO A ACTIVIDADES ECONÓMICAS GANANCIA ORDINARIA
				SÍ, SI ESTÁ AFECTO, REGLA ESPECIAL DEL ART. 37.1.N) LIRPF
	NUEVO ARRENDATARIO	SÍ, LO SOPORTA, SALVO QUE SE INTEGRE EN UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA	AJD SI CONSTA EN ESCRITURA PÚBLICA E INSCRITO EL ARRENDAMIENTO	SÍ ESTA AFECTO, DEDUCCIÓN COMO AMORTIZACIÓN
				SI NO ESTÁ AFECTO, VALOR DE ADQUISICIÓN

## 2. CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS

### 2.1. Relación IVA e ITP y AJD

(I) Sujeción a IVA de todo arrendamiento: todo arrendamiento es una prestación de servicios sujeta al IVA puesto que el artículo 5.1 de la LIVA, considera sujeto pasivo de IVA a los arrendadores de bienes y el artículo 11.2 considera prestación de servicios a los arrendamientos de bienes.

(II) Sin embargo, si el arrendamiento queda exento de IVA en los supuestos del art. 20.1.23 de la LIVA, quedará sujeto a TPO (art. 4.4 LIVA y 7 TRITPAJD).

(III) El arrendamiento sujeto y no exento de IVA, queda sujeto a AJD, si se formaliza en escritura pública, al ser inscribibles en el registro de la propiedad (art. 2.5 LH y RD

297/1996), por lo que realiza el hecho imponible de dicha modalidad (art. 31.2 TRIT-PAJD).

(III) Debe advertirse que en los arrendamientos no cabe la renuncia a la exención del art. 20.2 de la LIVA, acotada a supuestos de entregas de bienes.

## 2.2. IRPF

(I) En IRPF el arrendamiento de inmuebles puede constituir rendimiento de actividad económica o de capital inmobiliario:

— Es rendimiento de actividad económica cuando conlleva por el arrendador la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios y, especialmente, en el caso de arrendamientos, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (art. 27 LIRPF). Al respecto:

a) La sentencia del TSJ de Aragón de 10-12-2018, rec. 266/2015, puntualiza, citando la sentencia del de TS 28-10-2010, rec. 218/2006, que además de cumplir el requisito adicional indicado, debe realizar una efectiva ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio.

b) La consulta de la DGT V2227-21, de 4-8-2021; considera que para que el arrendamiento de inmuebles por una comunidad de bienes constituya actividad económica en el IRPF la persona en régimen laboral a jornada completa debe ser un tercero ajeno a los comuneros; aunque la resolución del TEAC n.º 00/02633/2019/00/00, de 25/3/2021, considera que para la aplicación de la reducción de empresa individual en el ISD atendiendo a la interpretación finalista —que se puede aplicar la reducción aunque sea dudosa si la relación de uno de los comuneros con la comunidad es laboral o de autónomo.

c) La consulta de la DGT V3319-20, de 6/11/2020, sienta el criterio que a efectos de la consideración como actividad económica de una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles, de la exención en el IP de participaciones en entidades y consiguiente aplicación de la reducción en el ISD es preciso que mantenga el empleado un contrato laboral a jornada completa y, además, no esté pluriempleado.

— En otro caso, constituye rendimiento del capital inmobiliario (arts. 22 y siguientes de la LIRPF) a integrar en la base imponible general previa determinación del rendimiento neto, aplicando los gastos deducibles reconocidos en tal sede. Su consideración de rendimiento del capital inmobiliario, excluye la tributación como rendimiento presunto del art. 85 de la LIRPF, si bien puntualiza la sentencia del TS de 25/3/2021 (ROJ 1289/2021) que los inmuebles que dejan de estar arrendados, deben tributar como rentas imputadas de inmuebles a disposición de sus propietarios desde el cese del arrendamiento, no pudiendo desde tal momento aplicarse los gastos deducibles establecidos en la normativa del IRPF para inmuebles arrendados.

### 2.3. Solares y terrenos urbanos

(I) Los mismos quedan sujetos y no exentos de IVA, en concreto, según el art. 20.1.23 de la LIVA, aunque en sentido estricto, según dicho precepto, solo se refiere a:

- Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos.
- Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
- Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

(II) Arrendador:

- IVA: Por tanto, salvo supuestos excepcionales, el arrendador es sujeto pasivo de IVA en una operación sujeta y no exenta de IVA que debe repercutir al arrendatario.
- IRPF: Puede constituir en los términos expuestos en el apartado 1, rendimiento de actividad económica o rendimiento del capital inmobiliario.

(III) Arrendatario:

- El arrendatario, salvo supuestos excepcionales, soportan el IVA repercutido por el arrendador en una operación sujeta y no exenta.
- Si se documenta en escritura pública incide en AJD.
- IRPF:
  - a) Si el arrendamiento está afecto a actividades económicas en su IRPF es deducible como gasto en los regímenes de estimación directa.
  - b) Si no está afecto a actividades, no es deducible en su IRPF.

### 2.4. De fincas rústicas. Supuestos especiales: para caza e instalaciones de energías renovables y otros

(I) Los mismos quedan sujetos y exentos de IVA, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica y excluidas las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo (quedando sujetas efectivamente a IVA estas últimas).

(II) Arrendador:

- IVA: Por tanto, salvo supuestos excepcionales, el arrendador es sujeto pasivo de IVA en una operación sujeta y exenta de IVA.
- IRPF: Puede constituir en los términos expuestos en el apartado 1, rendimiento de actividad económica o rendimiento del capital inmobiliario.

(III) Arrendatario:

- El arrendatario, salvo supuestos excepcionales, queda sujeto a TPO (excluyendo en consecuencia, AJD si se formaliza en escritura pública), siendo:
  - a) Base imponible: en principio, de acuerdo a la LAR 49/2003 tienen una duración mínima de 5 años (art. 21), por lo que deberá considerarse base imponible la renta de dichas anualidades, salvo que se pacte duración superior y sin perjuicio de liquidaciones adicionales en caso de prórrogas (art. 10.5.e) TRITPAJD).

b) La cuota se obtiene aplicando la tarifa especial del art. 12 TRITPAJD, salvo que la CA competente tenga establecida tarifa propia.

— IRPF:

a) Si el arrendamiento está afecto a actividades económicas en su IRPF es deducible como gasto en los regímenes de estimación directa.

b) Si no está afecto a actividades, no es deducible en su IRPF.

(IV) Supuestos especiales:

— La sentencia del TS de 27710/2022 (ROJ STS 3921/2022), considera que el arrendamiento del aprovechamiento cinegético en un terreno no queda exento de IVA. En el mismo sentido, la consulta de la DGT V3244-23, de 14/12/2023, si bien puntualiza que si se trata de una concesión de bienes de dominio público, queda sujeto a TPO.

— La consulta de la DGT V0119-23, de 3/2/2023, considera que el arrendamiento por comuneros personas físicas de terrenos rústicos para la instalación de placas solares queda sujeto y no exento de IVA y no sujeto a TPO.

— La consulta de la DGT V3048-23, de 23/11/2023 considera que los arrendamientos de terrenos aunque sean rústicos para la instalación de energías renovables quedan sujetos y no exentos de IVA. Las opciones de compra de los mismos, si están asociadas al arrendamiento, quedan sujetas y no exentas de IVA; si no existen arrendamientos dependerá de la condición del concedente de la opción (sujeto pasivo de IVA o no) la sujeción a IVA o a TPO. En todo caso, las opciones de compra, aunque se establezcan pagos periódicos para el pago de la prima, tanto en IVA como en TPO su devengo total se produce a su concesión.

— La citada consulta de la DGT V3244-23, de 14/12/2023, considera que la cesión del aprovechamiento de la madera para la leña está sujeta y no exenta a IVA. Igualmente, quedan sujetas y no exentas de IVA la cesión de los aprovechamientos de resina y la entrega de productos micológicos, o bien por el régimen especial de la agricultura ganadería y pesca, en caso de resultar aplicable, para las entregas de madera en pie y apilada, piñas, corcho, biomasa forestal y leña.

## 2.5. De locales, naves, oficinas y garajes y trasteros independientes

(I) Los mismos quedan sujetos y no exentos de IVA, en concreto, según el art. 20.1.23 de la LIVA. Los garajes y trasteros quedan sujetos a este régimen, salvo que se arrienden conjuntamente con una vivienda cuyo arrendamiento esté sujeto y exento de IVA. Como afirma la consulta general 0563-02, de 8-4-2002, lo decisivo para determinar la exención en el IVA es el destino real del bien arrendado.

(II) Arrendador:

— IVA: Por tanto, el arrendador es sujeto pasivo de IVA en una operación sujeta y no exenta de IVA que debe repercutir al arrendatario. En este sentido, la consulta de la DGT V3402-20, de 23/11/2020, afirma que La persona física arrendadora de un local comercial es sujeto pasivo de IVA, por lo que la transmisión que realice queda sujeta y exenta de IVA. Si el adquirente es sujeto pasivo de IVA y reúne los demás requisitos, se puede renunciar a la exención, quedando sujeta efectivamente a IVA y

AJD; si es un particular, no; quedando sujeta a TPO. La consulta de la DGT V3061-21, de 7/12/2021. Considera que los meses iniciales de carencia de renta en un arrendamiento de inmuebles por destinarse a obras de acondicionamiento por el arrendatario, quedan sujetas a IVA siendo la base imponible el valor de las obras. La consulta de la DGT V0899-23, de 14/8/2023, considera que la cesión por persona física por canon anual a su pareja de hecho de un local para el desarrollo de una actividad profesional o empresarial por el cesionario es una prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA.

— IRPF: Puede constituir en los términos expuestos en el apartado 1, rendimiento de actividad económica o rendimiento del capital inmobiliario. La consulta de la DGT V0604-21, de 16/3/2021 considera que la carencia de pago de renta en los meses iniciales en los que el arrendatario realiza obras de acondicionamiento que quedarán de la propiedad a la extinción, constituye rendimiento del capital inmobiliario en el IRPF del arrendador como renta en especie y debe repercutirse el IVA.

(III) Arrendatario:

— El arrendatario, salvo supuestos excepcionales, soportan el IVA repercutido por el arrendador en una operación sujeta y no exenta.

— Si se documenta en escritura pública incide en AJD.

— IRPF:

a) Si el arrendamiento está afecto a actividades económicas en su IRPF es deducible como gasto en los regímenes de estimación directa.

b) Si no está afecto a actividades, no es deducible en su IRPF.

## **2.6. De viviendas ordinario con garajes y trasteros**

(I) Los mismos quedan sujetos y exentos de IVA.

— Se incluyen en la exención:

a) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluyendo los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos. Por tanto, los arrendamientos destinados a vivienda de la LAU 29/1994; y también los arrendamientos de vivienda por temporada, siempre que no conlleven prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera.

b) Los edificios o partes de los mismos destinados a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda.

c) Los edificios o partes de los mismos destinados a su posterior arrendamiento por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades.

— No se incluyen en la exención:

a) los destinados a subarriendo, excepto en los casos b) y c) del apartado anterior.

b) Los arrendamientos con opción de compra de viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto (arrendamientos por el promotor).

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

(II) Arrendador:

— IVA: Por tanto, salvo supuestos excepcionales, el arrendador es sujeto pasivo de IVA en una operación sujeta y exenta de IVA.

— IRPF: Puede constituir en los términos expuestos en el apartado 1, rendimiento de actividad económica o rendimiento del capital inmobiliario. En caso que constituya rendimiento del capital inmobiliario, puede aplicar al rendimiento neto positivo una reducción del 60% siempre que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos (art. 23.2 LIRPF).

(III) Arrendatario:

— El arrendatario, salvo supuestos excepcionales, queda sujeto a TPO (excluyendo en consecuencia, AJD si se formaliza en escritura pública), siendo:

a) Base imponible: En principio, de acuerdo a la LAU 29/1994, los arrendamientos de vivienda sujetos a dicha ley están sujetos a prórrogas potestativas para el arrendatario y obligatorias para el arrendador de hasta cinco años si el arrendador es persona física y hasta 7 años si es persona jurídica; por lo que en estos supuestos debe aplicarse la regla especial del art. 10.5.e) TRITPAJD: computar tres años de renta, salvo que se pacte duración superior y sin perjuicio de liquidaciones adicionales en caso de prórrogas más allá de los tres años (art. 10.5.e) TRITPAJD). En los demás casos la renta por el tiempo pactado, sin perjuicio de liquidaciones adicionales en los casos de prórrogas voluntarios o tácita reconducción.

b) La cuota se obtiene aplicando la tarifa especial del art. 12 TRITPAJD, salvo que la CA competente tenga establecida tarifa propia.

c) Exención: Exención en TPO de los arrendamientos de vivienda para uso estable y permanente previstos en el artículo 2 de la Ley 29/1994 (art. 45.I.B.26 TRITPAJD).

— IRPF: Suprimida la deducción estatal por alquiler de la vivienda habitual, determinadas CCAA la regulan. La consulta de la DGT V3259-23, de 19/12/2023 considera que la percepción por el arrendatario de una cantidad (indemnización) que le satisface el propietario por la renuncia a sus derechos arrendaticios, resolviendo el contrato de alquiler para así disponer libremente de la vivienda constituye para aquél una alteración en la composición de su patrimonio a integran en la base imponible del ahorro y exenta de retención.

## 2.7. De viviendas turísticas

(I) Los arrendamientos de viviendas turísticas habitualmente conllevan la prestación de servicios hoteleros como limpieza, por lo que en principio quedan sujetos y no exentos

de IVA (art. 20.1.23 LIVA). No obstante, debe matizarse que, como indica la consulta de la DGT V3319-13, de 12/11/2013, no se consideran que se presentan servicios de limpieza como servicio hotelero los supuestos de:

— Servicio de limpieza y servicios de cambio de ropa del apartamento prestado a la entrada y a la salida del período contratado por cada arrendatario.

— Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).

— Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

(II) Arrendador:

— IVA: Por tanto, el arrendador, salvo supuestos excepcionales, es sujeto pasivo de IVA en una operación sujeta y no exenta de IVA que debe repercutir al arrendatario. La consulta de la DGT V2545-17, DE 9/10/2017 en un supuesto de arrendamiento con fines turísticos que se efectúa a través de una plataforma telemática de alquileres en Internet, sin prestación de servicios hoteleros a través de una plataforma telemática de alquileres en Internet considera:

a) Que si la plataforma de alquileres actúa como mera intermediaria entre arrendador y arrendatario en la operación de arrendamiento de apartamentos turísticos, realizando tal arrendamiento en nombre y por cuenta del arrendador, y cobrando únicamente la comisión que le satisface este por los servicios prestados, la condición de arrendador reside en el propietario.

b) Al no implicar prestación de servicios hoteleros, constituye una operación sujeta y exenta de IVA.

— IRPF: Puede constituir en los términos expuestos en el apartado 1, rendimiento de actividad económica o rendimiento del capital inmobiliario. La consulta de la DGT V0604-21, de 16/3/2021 considera que la carencia de pago de renta en los meses iniciales en los que el arrendatario realiza obras de acondicionamiento que quedarán de la propiedad a la extinción, constituye rendimiento del capital inmobiliario en el IRPF del arrendador como renta en especie y debe repercutirse el IVA.

(III) Arrendatario:

— El arrendatario, salvo supuestos excepcionales, soporta el IVA repercutido por el arrendador en una operación sujeta y no exenta.

— Si se documenta en escritura pública incide en AJD, aunque no es frecuente.

— IRPF: Es consumo en su IRPF, salvo supuestos excepcionales que se realice en el ejercicio de una actividad económica (atenciones a clientes, etc.).

## **2.8. De viviendas con opción de compra**

(I) De acuerdo al art. 20.1.23 de la LIVA quedan no exentos a IVA «los arrendamientos con opción de compra de viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto». Por tanto, debemos distinguir entre:

— Los arrendamientos con opción de compra de viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto, que quedan sujetos y no exentos en el IVA («arrendamientos con opción de compra por promotor»). En este caso, se aplica al arrendamiento, el tipo reducido del 10% (art. 91.1.2 LIVA). La consulta de la DGT V2444-23, de 8/9/2023, reafirmando el criterio, considera que el arrendamiento con opción de compra por el promotor del inmueble queda sujeto a IVA y la transmisión derivada de su ejercicio constituye una primera entrega de edificación terminada sujeta y no exenta de IVA; y ello, aunque hubieran mediado anteriores arrendamientos con opción de compra que no fue ejercitada.

— Los arrendamientos de opción de compra de vivienda que no constituyan primera entrega de edificación terminada, quedan sujetos y exentos de IVA, y, en consecuencia, sujetos a TPO (arts. 4, 20.1.22 LIVA y 7.5 TRITPAJD. Debe advertirse que en principio, tratándose de viviendas no parece que sea posible la renuncia a la exención en la transmisión futura, aunque el adquirente fuera sujeto pasivo de IVA en el ejercicio de la actividad (consulta de la DGT V1980-20, de 17-6-2020).

(II) La constitución de la opción, salvo que el arrendatario se haya obligado a ejercer la opción, constituye en el IVA una prestación de servicios independiente del arrendamiento, por tanto, hecho imponible independiente, y al ser realizada por un sujeto pasivo de IVA en el ejercicio de su actividad (arrendador —art. 5 LIVA—) queda siempre sujeta y no exenta de IVA al tipo ordinario del 21% (consulta DGT V1730-21, de 3/6/2021 y V3281-18, de 27/12/2018).

(III) Arrendador en caso de que la transmisión constituya primera entrega de edificación terminada:

— IVA:

a) En caso de que la transmisión constituya primera entrega de edificación terminada:

\* Arrendamiento, repercute IVA al tipo reducido del 10%.

\* Opción de compra, repercute IVA al tipo ordinario del 21%.

b) En caso de que la transmisión no constituya primera entrega de edificación terminada:

\* Arrendamiento, sujeto y exento de IVA.

\* Opción de compra, repercute IVA al tipo ordinario del 21%.

— IRPF:

a) Por el arrendamiento: puede constituir en los términos expuestos en el apartado 1, rendimiento de actividad económica o rendimiento del capital inmobiliario. En caso que constituya rendimiento del capital inmobiliario, puede aplicar al rendimiento neto positivo una reducción del 60% siempre que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos (art. 23.2 LIRPF).

# I OPERACIONES ENTRE CÓNYUGES RELATIVAS A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

## Sumario

1.	ESQUEMA .....	225
2.	CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS .....	226

## 1. ESQUEMA

SUPUESTO	IMPUESTO	IMPUESTO DONACIONES	IRPF	PLUSVALÍA (IMIVTNU)	ITP y AJD TPO
	SUJETO				
APORTACIÓN DE BIEN PRIVATIVO DE UNO DE LOS CÓNYUGES CON CAUSA ONEROSA	aportante	NO	SÍ 50%	NO	NO
	OTRO CÓNYUGE	NO	NO	NO	EXENCIÓN
APORTACIÓN DE BIEN PRIVATIVO DE UNO DE LOS CÓNYUGES CON CAUSA GRATUITA	APORTANTE	NO	SÍ 50%	NO.	NO
	OTRO CÓNYUGE	NO	NO	NO	NO
APORTACIÓN DE BIEN PRIVATIVO DE AMBOS CÓNYUGES POR MITADES INDIVISAS	APORTANTE (I)	NO	NO	NO	EXENCIÓN
	APORTANTE (II)	NO	NO	NO	EXENCIÓN
GANANCIALIDAD SOBREVENIDA DE LA VIVIENDA FAMILIAR ARTS. 1354 Y 1357 CC	CÓNYUGE TITULAR INICIAL	NO	NO	NO	NO
	OTRO CÓNYUGE	NO	NO	NO	EXENCIÓN
LIQUIDACIONES DE GANANCIALES CON ADJUDICACIONES EQUIVALENTES	CÓNYUGE (I)	NO	NO	NO	EXENCIÓN
	CÓNYUGE (II)	NO	NO	NO	EXENCIÓN
LIQUIDACIONES DE GANANCIALES CON EXCESO DE ADJUDICACIÓN DECLARADO INEVITABLE FUNDADO EN INDIVISIBILIDAD COMPENSADO EN DINERO, MEDIANTE ASUNCIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO O EN ESPECIE	CÓNYUGE BENEFICIARIO DEL EXCESO	NO	NO	NO	EXENCIÓN
	CÓNYUGE CON DEFECTO	NO	SÍ	NO	NO

## I. OPERACIONES ENTRE CÓNYUGES RELATIVAS A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

SUPUESTO	IMPUESTO	IMPUESTO DONACIONES	IRPF	PLUSVALÍA (IMVTNU)	ITP y AJD TPO
	SUJETO				
<b>LIQUIDACIÓN DE GANANCIALES CON EXCESO DE ADJUDICACIÓN DECLARADO NO FUNDADO EN INDIVISIBILIDAD COMPENSADO EN DINERO, ASUMIENDO PRÉSTAMO HIPOTECARIO O EN ESPECIE</b>	CÓNYUGE BENEFICIARIO DEL EXCESO	NO	NO	NO	SÍ, TPO, POR EL EXCESO
	CÓNYUGE CON DEFECTO	NO	SÍ, POR EL EXCESO	SÍ, CASO DE CONCRETARSE EL EXCESO EN UN INMUEBLE URBANO	NO
<b>LIQUIDACIÓN DE GANANCIALES CON EXCESO DE ADJUDICACIÓN DECLARADO FUNDADO O NO EN INDIVISIBILIDAD NO COMPENSADOS EN DINERO O EN ESPECIE (GRATUITO)</b>	CÓNYUGE BENEFICIARIO DEL EXCESO	SÍ, EN CUANTO AL EXCESO	NO	SÍ, CASO DE CONCRETARSE EL EXCESO EN UN INMUEBLE URBANO	NO
	CÓNYUGE CON DEFECTO	NO	SÍ, POR EL EXCESO	NO	NO

## 2. CLAVES, CONCEPTOS Y REGLAS

### 2.1. Aportación de bien privativo de uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales con causa onerosa

Negocio jurídico por el cual los cónyuges casados en gananciales atribuyen naturaleza ganancial a un bien inicialmente privativo de uno de ellos por causa onerosa. La causa onerosa puede ser de presente o pasado (en pago de un derecho de reembolso por inversión o anticipo de numerario ganancial en el mismo o en otro) o diferido (a la liquidación de la sociedad conyugal) —arts. 1358, 1359, 1360, 1398 y 1403 del CC—. Su régimen fiscal es el siguiente:

(I) IRPF: Para el cónyuge aportante supone una alteración patrimonial, ganancia o pérdida, de acuerdo a las reglas generales de las transmisiones onerosas, si bien exclusivamente en cuanto al 50% del bien aportado, puesto que el cónyuge aportante conserva la titularidad correspondiente a su condición de miembro de la sociedad conyugal (en este sentido, resolución TEAC de 23/1/2024, N.º 00/02024/2023/00/00).

(II) En ITP y AJD: la aportación queda sujeta y exenta en la modalidad de TPO de acuerdo al art. 45.I.B.3 del TRITPAJD. La sujeción y exención en TPO excluye la posible incidencia en AJD (arts. 1.2 y 31. 2 TRITPAJD).

(III) IMIVTNU: Queda no sujeta de acuerdo al art. 104.3 del TR de la LHL. No sujeción que, en consecuencia, no interrumpe el período de generación de cara a ulteriores transmisiones.

## **2.2. Aportación de bien privativo de uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales con causa gratuita**

Negocio jurídico por el cual los cónyuges casados en gananciales atribuyen naturaleza ganancial a un bien inicialmente privativo de uno de ellos sin contraprestación pasada, presente o futura. Régimen fiscal:

(I) IRPF: supone una alteración patrimonial derivada de una transmisión lucrativa. En consecuencia, puede generar, ganancia patrimonial o neutralidad, pero no pérdida (art. 33.5.c) LIRPF), si bien exclusivamente en cuanto al 50% del bien aportado, puesto que el cónyuge aportante conserva la titularidad correspondiente a su condición de miembro de la sociedad conyugal (en este sentido, resolución TEAC de 23/1/2024, N.º 00/02024/2023/00/00).

(II) ISD: para el cónyuge no aportante no sujeción a este tributo ni al ITP y AJD, de acuerdo a la sentencia del TS de 3/3/2021 —ROJ 1016/2021— por carecer de aptitud para ser sujeto pasivo y ser un negocio jurídico específico con causa en el propio régimen matrimonial (criterio asumido por la DGT en consultas V2921-21 y V1920-22).

(III) IMIVTNU: Queda no sujeta de acuerdo al art. 104.3 del TRLHL y aplicación de la doctrina jurisprudencial y administrativa acabada de exponer.

## **2.3. Aportación de bien privativo de ambos cónyuges por mitades indivisas a la sociedad de gananciales**

Negocio jurídico por el cual ambos cónyuges aportan a su sociedad de gananciales un bien que les pertenece por mitades indivisas con carácter privativo.

Régimen fiscal; se trata de una aportación que en realidad no implica desplazamiento patrimonial, sino transmutación de un bien que les pertenece en comunidad ordinaria por partes iguales a la comunidad germánica de la sociedad de gananciales. Por tanto, no hay incidencia en ningún tributo: ni IRPF, ni ISD, ni plusvalía municipal ni ITP y AJD (consulta DGT V2528-17, de 5/10/2017). En todo caso, parece lo más práctico realizar la autoliquidación por la modalidad de TPO del ITP y AJD, invocando la exención del art. 45.I.B.3 del TRITPAJD, que excluye la incidencia en AJD.

## **2.4. Ganancialidad sobrevenida de vivienda familiar, arts. 1357 y 1354 del CC**

La ganancialidad sobrevenida referida a la vivienda familiar adquirida por uno de los cónyuges antes del matrimonio con precio aplazado o financiación en cuanto a la parte indivisa correspondiente a lo satisfecho con numerario gananciales es un supuesto de ganancialidad «*ex lege*» que debe reputarse fiscalmente neutral. Ahora bien, exclusivamente en cuanto a la participación indivisa correspondiente al numerario ganancial; la restante parte indivisa, si se quiere integrar en la sociedad de gananciales, queda sujeto al régimen de las aportaciones antes expuesto, onerosa o gratuita.

Régimen fiscal; se trata de la constatación por los cónyuges de una ganancialidad sobrevenida por ministerio de la ley referida a una participación indivisa del mismo por aplicación del art. 1357 en relación con el art. 1354 del CC. En consecuencia, no hay desplazamiento patrimonial que justifique tributación alguna (consulta DGT V0427-13, de 13/2/2013) En todo caso, parece lo más práctico realizar la autoliquidación por la modalidad de TPO del ITP y AJD, invocando la exención del art. 45.I.B.3 del TRITPAJD, que excluye la incidencia en AJD.

## 2.5. Liquidación de sociedad conyugal con adjudicaciones equivalentes

Extinguida la sociedad de gananciales, se debe proceder a su liquidación de acuerdo a las reglas de los arts. 1396 y siguientes del CC, a fin de distribuir el patrimonio entre los cónyuges de acuerdo a su igual participación en la misma (50% a cada uno). La liquidación que se haga respetando las reglas del CC y la participación de cada cónyuge en la extinta sociedad conyugal (equivalencia de adjudicaciones) es un típico acto determinativo o especificativo neutral fiscalmente.

Régimen fiscal:

(I) IRPF: no hay ganancia ni pérdida patrimonial para ningún cónyuge, no se actualizan valores ni fecha de adquisición (art. 33.2 LIRPF).

(II) ITP y AJD: aunque es un supuesto de no sujeción, parece lo más práctico realizar la autoliquidación por la modalidad de TPO del ITP y AJD, invocando la exención del art. 45.I.B.3 del TRITPAJD, que excluye la incidencia en AJD.

(III) PLUSVALÍA MUNICIPAL (IMIVTNU): queda no sujeta de acuerdo al art. 104.3 del TR de la LHL. No sujeción que, en consecuencia, no interrumpe el período de generación de cara a ulteriores transmisiones.

(IV) Al respecto de la adjudicación proporcional a los haberes se debe atender en todo caso a los valores declarados puesto que los excesos de adjudicación resultantes de la comprobación de valores sólo operan en sucesiones (art. 27.3 LISD). No obstante, con la entrada en vigor del valor de referencia respecto de inmuebles desde el 1/1/2022, debe tenerse en cuenta que:

— Inicialmente la DGT en consulta V0143-22, de 28/1/2022, considera en una extinción de condominio proporcional a los haberes conforme a los valores declarados, pero que por aplicación de los «valores de referencia» resulta una adjudicación desigual, tal exceso resultante de los valores de referencia supone donación del titular del defecto a favor del beneficiario del mismo.

— La más reciente consulta de la DGT V2496-23, de 18/9/2023, a propósito también de una extinción de condominio, considera que la base imponible en AJD es el valor de referencia, pero para nada se refiere a que la diferencia entre el valor de referencia y el valor declarado inferior pueda constituir una donación.

— Y, en todo caso, que el valor de referencia opera en ITP y AJD e ISD, pero no en el IRPF ni en el IIVTNU.

(VI) Posibles hechos impositivos adicionales en ITP y AJD. Al respecto destacar:

## II MODIFICACIONES HIPOTECARIAS

### Sumario

1.	ÁMBITO DE APLICACIÓN. REFERENCIA A LAS REPERCUSIONES TRIBUTARIAS DE DICHAS INSTITUCIONES: CUOTA GRADUAL DE AJD DE DOCUMENTOS NOTARIALES .....	475
2.	SEGREGACIONES Y DIVISIONES .....	475
3.	AGRUPACIONES, AGREGACIONES Y VINCULACIONES «OB REM» .....	476
4.	OBRAS NUEVAS .....	478
5.	PROPIEDAD HORIZONTAL .....	480

## 1. **ÁMBITO DE APLICACIÓN. REFERENCIA A LAS REPERCUSIONES TRIBUTARIAS DE DICHAS INSTITUCIONES: CUOTA GRADUAL DE AJD DE DOCUMENTOS NOTARIALES**

Bajo este epígrafe se ubican instituciones registrales que regulan las vicisitudes materiales de las fincas registrales, sin conllevar transmisiones patrimoniales ni onerosas ni gratuitas, sin perjuicio que sean operaciones previas o simultáneas a las mismas.

En consecuencia:

(I) Por sí mismas no quedan sujetas a la modalidad de TPO ni al IVA, tampoco al IIVTNU y no pueden generar alteraciones patrimoniales en el IRPF, sin que, salvo en el caso de la obra, nueva, se actualice ni fecha ni valor de adquisición (consulta DGT V1709-21). En el mismo sentido, consulta de la DGT V3129-23.

(II) Se ubican en la categoría de la cuota gradual de AJD en cuanto se documenten notarialmente pues reúnen los requisitos del art. 31.2 del TRLITPAJD: acto jurídico con objeto valuable directo inscribible en el registro de la propiedad no sujeto a la modalidad de TPO ni al ISD. Y la única referencia normativa directa la encontramos en el art. 70 del RITPAJD.

## 2. **SEGREGACIONES Y DIVISIONES**

### 2.1. **Reglas generales de tributación en AJD**

La segregación supone la separación de una porción de una finca registral que pasa a constituir una finca registral independiente de la originaria que subsiste denominándose resto de finca matriz; la división supone el fraccionamiento en varias fincas registrales nuevas de una finca registral inicial que desaparece.

Por ello, resultando sujetas ambas operaciones a AJD si se formalizan en escritura pública, sin embargo, su base imponible es distinta ( art. 70 RITPAJD y consulta DGT V0665-07):

- En la segregación es el valor de la/s nueva/s fincas formadas por segregación, sin incluir el resto de finca matriz, por lo en legítima economía de opción se puede configurar como tal resto la porción de mayor valor.
- En la división es el valor de la total finca objeto de fraccionamiento.

### 2.2. **Supuestos especiales**

(I) Segregaciones y divisiones en documentos administrativos (art. 206 LH y normativa urbanística): No quedan sujetas al no constar en documento notarial (consulta DGT V1584-06).

(II) Segregaciones y divisiones formalizadas en escritura pública en actuaciones urbanísticas: quedan sujetas a AJD y no le es de aplicación la exención del art. 45.I.B.7 del TRITPAJD (sentencias TS de 27/9/2021, rec. 3389/2020, y de 26/12/2021, rec. 262/2010).

(III) Segregaciones y divisiones de fincas hipotecadas en tanto no se verifique una distribución de responsabilidad hipotecaria entre las fincas resultantes no hay tributación adicional. La convención con el acreedor hipotecario de distribución supone un nuevo

hecho imponible adicional en AJD si se formaliza en escritura pública (sentencias TS de 9/7/2008, rec. 421/2005 y de 15/6/2002, rec. 2363/1997); de formalizarse en documento privado, (posible al amparo del art. 216 del RH), dicha convención queda no sujeta (consulta DGT 1925-02, de 11/12/2002).

(IV) Segregaciones y divisiones previas y necesarias para extinciones de condominio. El TS en sentencias de 12/11/1998, rec. 9406/1992 y de 18-10/2023 (ROJ STS 4278/2023) considera a propósito de división horizontal y simultánea extinción de condominio que, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común. En el mismo sentido, Resolución TEAC de 11-7-2019, rec. 1406/2016.

(V) El criterio anterior para extinciones de condominio no parece que pueda trasladarse automáticamente a estas operaciones en particiones de herencia, pues las mismas no quedan sujetas a AJD al ser manifestación de un hecho imponible en el ISD.

(VII) Segregaciones y divisiones no susceptibles de acceder al registro por imperativo de la normativa registral y/o urbanística. Parece que en este caso no concurre el elemento de la inscribibilidad conformador del hecho imponible en AJD. Sin embargo, debe apuntarse que a criterio del TS en AJD las condiciones suspensivas no suponen retardo del devengo (sentencias de 13/11/2015, Recurso 3068/2013, y 18/11/2015, Recurso 1372/2014).

### 3. AGRUPACIONES, AGREGACIONES Y VINCULACIONES «OB REM»

#### 3.1. Reglas generales de tributación en AJD

La agrupación de fincas supone que dos o más fincas registrales independientes se unen para formar una única nueva finca registral, desapareciendo las preexistentes; la agregación supone la incorporación de una más registrales a otra preexistente, desapareciendo la/s incorporada/s.

Conforme a la normativa registral:

— Solo pueden ser objeto de agrupación y agregación las fincas colindantes o, las que no siéndolo, constituyan una unidad económica -agrupación/agregación de fincas discontinuas.

— Para que se pueda realizar la agregación es condición indispensable que superficie de la finca a agregar no exceda de la quinta parte de la finca receptora.

Resultando sujetas ambas operaciones a AJD si se formalizan en escritura pública, sin embargo, su base imponible es distinta ( art. 70 RITPAJD):

— En la agrupación es el valor total de la nueva finca resultante.

— En la agregación es el valor de las fincas incorporadas a la receptora.

Al respecto, debe tenerse en cuenta si en dicho valor se incluyen las posibles edificaciones existentes cuya obra nueva no consta declarada en el registro, considerando el TS en sentencia de 15/3/2017, rec. 1083/2016, que no se computan el valor de dichas edificaciones; aunque debe apuntarse que la resolución del TEAC de 16/10/2014, mantiene el criterio contrario.

### 3.2. Supuestos especiales de agrupaciones y agregaciones

(I) Agrupaciones y agregaciones en documentos administrativos (art. 206 LH y normativa urbanística): No quedan sujetas al no constar en documento notarial (consulta DGT V1584-06).

(II) Agrupaciones y agregaciones formalizadas en escritura pública en actuaciones urbanísticas: quedan sujetas a AJD y no le es de aplicación la exención del art. 45.I.B.7 del TRITPAJD (sentencias TS de 27/9/2021, rec. 3389/2020, y de 26/12/2021, rec. 262/2010).

(III) Agrupaciones y agregaciones de fincas hipotecadas: la hipoteca se extiende por efecto *ex lege* de la normativa registral, por lo que no hay nueva convención sujeta a AJD. Sin perjuicio que si con la concurrencia del acreedor o acreedores hipotecarios se realizan diversas operaciones en orden a reordenar las hipotecas que gravan la finca resultante de la agrupación o receptora de la agregación, la misma puede quedar sujeta a AJD por los conceptos de posposición o igualación de rango, conforme al artículo 30.1 TRLITPAJD.

(IV) Agrupación de fincas de varios propietarios. La agrupación de fincas propiedad de diversos propietarios supone la constitución sobre la finca resultante de la agrupación de un condominio o comunidad de bienes conforme al artículo 45 del RH pues se ha de determinar la participación indivisa que corresponde a cada propietario en la finca resultante de la agrupación. A nuestro juicio, la determinación de las cuotas indivisas en la finca agrupada no supone un nuevo hecho imponible sujeto a AJD independiente de la agrupación pues dicho condominio es una consecuencia necesaria de la agrupación al igual que cuando se adquiere un bien por partes indivisas no se liquida un concepto adicional por AJD por constitución de comunidad. Tan solo en el caso que como consecuencia de la agrupación la comunidad resultante tuviera carácter empresarial se podría mantener la sujeción por OS como constitución inter vivos de comunidad empresarial conforme al artículo 22 TRLITPAJD.

### 3.3. Vinculaciones «ob rem»

Existe vinculación *ob rem* entre dos (o más) fincas, cuándo se da entre ellas un vínculo que las mantiene unidas, sin que pueda separarse la titularidad de las mismas, que han de pertenecer a un mismo dueño, por existir una causa económica y a la vez jurídica que justifique dicha conexión, como una cierta relación de destino, dependencia o accesoriidad e incluso de servicio. Se suele emplear en conjuntos inmobiliarios y propiedades horizontales tumbadas (urbanizaciones), vinculado determinadas fincas copropiedad de todos los propietarios de las viviendas (por ejemplo, terreno destinado a piscina y zona recreativa) a la propiedad de las viviendas, que por cualquier razón no ha podido configurarse como elemento común.

Pues bien, aunque es cierto que es inscribible la misma en el Registro de la Propiedad, aunque la consulta de la DGT V1099-15, de 9-4-2015, considera que incide en AJD, entendemos que le falta el componente de objeto valuable o contenido económico imprescindible para la realización del hecho imponible en AJD. En efecto, la vinculación por sí misma ni implica desplazamiento patrimonial alguno, ni tiene proyección económica alguna, meramente jurídica. La consulta de la DGT V2582-18, de 21-9-2018, aun afirmando la sujeción a AJD de la vinculación *ob rem*, sin embargo, matiza que la base imponible está constituida exclusivamente por las fincas accesorias que se vinculan a la principal.

## 4. OBRAS NUEVAS

### 4.1. **Supuesto general. Declaración de obra nueva terminada. Determinación de la base imponible, posibilidad de comprobación y sus límites**

Presupuesta la sujeción a AJD, la cuestión de mayor enjundia es la de su base imponible, dado el casi absoluto silencio normativo y la obsolescencia sobrevenida del art. 70.1 del RITPAJD, que no obstante, da sustento para partir de considerar como tal «el coste», no el valor de mercado de la «obra nueva» (evidentemente, sin incluir el suelo o edificaciones preexistentes). Al respecto, se pueden establecer los siguientes criterios:

a) Base imponible a considerar:

La sentencia del TS de 9-4-2012, en recurso de casación para la unificación de doctrina 95/2009, y la sentencia del TS 11-4-2013 (rec. 2991/2012) fijan como base imponible de la obra nueva estrictamente el coste de ejecución material de la obra. Excluyendo la tasa por licencia de obras, el beneficio industrial y los honorarios de arquitecto así como los notariales y registrales derivados de la propia escritura de declaración de obra nueva. En el mismo sentido, resolución del TEAC de 16-1-2014 (rec. 508/2011).

b) Posibilidad de comprobación por la administración:

La sentencia del TS de 18-5-2020 (Rec. 5194/2017) considera que siendo la base imponible de las escrituras de obra nueva el coste de ejecución material de la obra, sin embargo, puede comprobarse por la administración pero no por el valor de mercado, sino por el valor de coste de ejecución.

### 4.2. **Supuestos especiales**

(I) Declaración de obra nueva en construcción. Relevancia del acta notarial de terminación de la obra nueva.

En principio, el acta notarial no tributa adicionalmente a la escritura de declaración de obra nueva en construcción (entre las más recientes la consulta V0294-19, de la DGT). Sin embargo, sí que tiene dicha acta transcendencia tributaria y así:

— La sentencia del TS de 18-5-2020 (Rec. 5535/2017) considera que el acta de fin de obra en las declaraciones de obra nueva tiene relevancia tributaria a efectos de dicho hecho imponible, puesto que interrumpe su prescripción y el valor dado por el propio interesado al «coste de ejecución de la obra» en el seguro decenal de la construcción puede ser aplicado por la administración.

— La STSJ de Andalucía de 30-4-2012, rec. 481/2006, en un supuesto en que en el acta de fin de obra se declara un valor superior al declarado al otorgarse la escritura de obra nueva en construcción, considera que se produce un hecho imponible adicional que se devenga al otorgarse la referida acta y que debe tributar por AJD al tipo vigente a la fecha del acta de fin de obra.

Secuela de todo ello es el carácter imperativo de su autoliquidación para evitar el cierre registral, aunque sea con base cero.

Por otra parte, si a resultas de la terminación de la edificación, el coste de la ejecución de la obra, ha sido mayor, parece inexcusable que la autoliquidación incorpore a la base imponible, el incremento de valor de la misma.

(II) Declaración de obra «antigua»:

Aunque tradicionalmente se ha considerado que deben tributar por su valor de su coste de ejecución al otorgamiento de la escritura de formalización, lo que no carece de fundamento, dado que el devengo es AJD es consustancial a la formalización en escritura pública; no obstante, debe indicarse que la consulta de la DGT V3306-19, de 2-12-2019 considera que la base imponible de las obras nuevas «antiguas» está constituida por el coste de ejecución a su realización, sin que proceda actualización.

(III) Extinción de declaración de obra nueva definitivamente no realizada para la cancelación de su constancia registral:

Aunque en su día la DGT mantuvo un criterio de tributación generalizada de cualquier acto inscribible, debe reseñarse que la consulta de la DGT V1669-19 de 8-7-2019 considera que la escritura de cancelación de obra nueva y división horizontal que no se va a realizar no queda sujeta a AJD al carecer de objeto valuable.

(IV) Extinciones de obra nueva por derribo o ruina:

La respuesta debe ser la misma que el apartado precedente: no hay sujeción a AJD pues carece de objeto directo valuable. Así se pronuncia la DGT en la consulta V0363-20.

(V) Ampliaciones de obra nueva:

Las ampliaciones de obra nueva tributan en AJD, si bien su base imponible queda limitada al coste de ejecución de obra de la ampliación y, en su caso, son de aplicación las reglas antes dichas -apartado 2.2 (II)- respecto de las ampliaciones de «obra vieja».

(VI) Rectificaciones de obra nueva como consecuencia de modificaciones en el proyecto inicial:

En este punto la DGT hay varias consultas de la DGT que mantienen que siempre que no suponga aumento de valor del coste de la obra no deben tributar por AJD (consultas DGT V1669-19 de 08-07-2019, DGT V0231-19 de 0502-2019, DGT V0732-18 de 19-03-2018).

Sin embargo, debe apuntarse que la consulta de la DGT V2984-20, de 5-10-2020, considera que la escritura de rectificación de obra nueva y división horizontal como consecuencia de modificaciones en el proyecto inicial tributa de nuevo por AJD íntegramente por ambos conceptos.

(VII) Extensión de la hipoteca a la obra declarada:

La hipoteca preexistente sobre la finca sobre la que se declara una obra no se extiende sobre la obra salvo que así se hubiera previsto en la constitución de hipoteca o por pacto expreso entre el propietario y el acreedor hipotecario.

Consideramos que dicho pacto en ningún caso puede suponer un hecho imponible adicional de AJD independiente de la declaración de obra nueva, siempre que no implique una alteración de la responsabilidad hipotecaria de la finca.

### 4.3. Referencia a la obra nueva como inversión y mejora en el IRPF

De acuerdo a los arts. 34 y 35 de la LIRPF, la obra nueva es un supuesto de inversión o mejora en inmueble integrante del patrimonio, que tiene su relevancia a la hora de enajenación *inter vivos* del inmueble, pues:

— Integra el valor de adquisición del mismo, minorado en su caso por las amortizaciones.

— En caso de enajenación onerosa se debe distinguir la parte del valor de enajenación que corresponda a la adquisición y a la mejora.

— Y si la obra se realiza en un año distinto a su adquisición, es preciso distinguir la parte del valor de transmisión que corresponda al elemento patrimonial y a la mejora o mejoras realizadas, con objeto de determinar, de forma separada e independiente, tanto las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la adquisición y de la mejora, como la reducción que, en su caso, resulte aplicable. A estos efectos, se toman como valores y fechas de adquisición los que correspondan, respectivamente, al elemento patrimonial y a la mejoras realizada.

— Y ello también, en caso de que el inmueble hubiera sido adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 a los efectos de la aplicación de la DT 9.<sup>a</sup> de la LIRPF (coeficientes de abatimiento).

— Finalmente indicar que el valor a efectos de AJD no puede trasladarse al IRPF para determinar el importe invertido en la mejora, debiendo éste acreditarse por las correspondientes facturas y justificantes de los gastos y tributos inherentes a la misma.

## 5. PROPIEDAD HORIZONTAL

### 5.1. Supuesto general. Constitución en régimen de propiedad horizontal. La base imponible está determinada por la suma del «coste de ejecución de la obra» (aunque sea anterior) y el valor del terreno

Presupuesta la sujeción a AJD, a su base imponible se refiere específicamente el art. 70.2 del RITPAJD («En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno»).

Dicho precepto también ha quedado afectado por la sustitución de «valor real» por la de «valor resultante de la normativa del catastro inmobiliario», más es la única referencia normativa que disponemos. En consecuencia, la base imponible se determina, de acuerdo con lo expuesto en el apartado anterior en la suma del coste de la ejecución de la obra (aunque sea anterior) y el valor del terreno (hasta ahora «valor real», en adelante «valor de referencia resultante de la aplicación de las normas del catastro inmobiliario»).

### 5.2. Supuestos especiales

(1) Divisiones horizontales simultáneas y necesarias para la extinción de condominio:

— El TS en sentencias de 12/11/1998, rec. 9406/1992 y de 18-10/2023 (ROJ STS 4278/2023) considera a propósito de división horizontal y simultánea extinción de

condominio que solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la de la cosa común. En el mismo sentido, Resolución TEAC de 11-7-2019, rec. 1406/2016.

— El criterio anterior para extinciones de condominio no parece que pueda trasladarse automáticamente a estas operaciones en particiones de herencia, pues las mismas no quedan sujetas a AJD al ser manifestación de un hecho imponible en el ISD.

(II) Extinción del régimen de propiedad horizontal.

De nuevo debe recordarse la vocación expansiva a la tributación por AJD de cualquier modificación de la propiedad horizontal por la DGT, incluso la extinción (consulta general 1471-01, de 18-7-2001).

Más la labor de los TSJ (a destacar la STSJ de Galicia de 17-6-2010, rec. 15316/2009, declara no sujeta a AJD la extinción de la propiedad horizontal) y la propia dinámica de los hechos, ha llevado a la DGT (consulta de la DGT V1669-19, de 8-7-2019) a considerarla no sujeta.

(III) Adaptación de una propiedad horizontal anterior a la Ley de 21/7/1960 a la misma, aunque incluya determinación de superficies, linderos y cuotas de los elementos privativos:

A dicha cuestión se refiere la consulta V0955-21, de 19/4/2021, estableciendo que no queda sujeta la escritura que la documente a AJD al carecer de objeto valuable directo.

(IV) Creación de subcomunidades en una misma propiedad horizontal. Especial referencia a los condominios especiales de garajes y trasteros en un inmueble en propiedad horizontal

La consulta de la DGT V2558-11, de 25-10-2011, considera que no realiza el hecho imponible de AJD al carecer de objeto valuable, la creación de tres subcomunidades de propietarios dentro de la comunidad de propietarios ya constituida, sin que conlleve ninguna alteración ni física ni de coeficientes de participación de los departamentos privativos existentes. En el mismo sentido, la consulta de la DGT V0350-15, de 30-1-2015.

En este sentido, considero que dicho criterio puede y debe ser aplicable a los regímenes de condominio especial de los garajes y trasteros de un elemento de la propiedad horizontal del art. 68 del RH, pues además y normativa complementaria (en especial art. 53 del Real Decreto 1093/1997), puesto que además no aperturan folio registral como subfincas hasta su enajenación o gravamen.

(V) Escrituras de estatutos de la comunidad de propietarios o de su modificación:

Aunque no hay pronunciamientos expresos sobre esta cuestión, afortunada o desgraciadamente lo evidente no precisa de explicación, y digo también desgraciadamente, porque de tiempo en tiempo aparece algún «iluminado».

Pues bien, es obvio que los estatutos de una propiedad horizontal o sus modificaciones, carecen de objeto valuable, suponiendo además una tributación redundante a la de la misma propiedad horizontal (aunque, a fuer de ser sincero, debo apuntar que las modificaciones estatutarias no simultáneas a la constitución del régimen de propiedad horizontal, devengan derechos registrales de cuantía, aunque reducidos, lo que nunca he entendido).



**F**iscalidad de las instituciones patrimoniales, sucesorias, mercantiles y registrales representa un paso más en el análisis tributario de las mismas. Teniendo su antecedente inmediato en la edición de los Mapas fiscales en esta misma editorial, sin embargo, la presente monografía va mucho más allá.

Se mantiene una estructura en general análoga, con esquemas de aproximación y síntesis que permiten una rápida proyección fiscal de la institución, aunque desarrollando con mayor profundidad los aspectos tributarios de cada una de ellas. Se incorporan más de quinientas referencias jurisprudenciales y de doctrina administrativas, atendiendo a un doble parámetro: su actualidad o criterio dominante, a menudo coincidentes.

Además de actualizarse y completarse, se añaden nuevos contenidos. Así, se incluye una nueva parte que examina la tributación de las instituciones típicamente registrales como las que regulan la concordancia del registro con la realidad extraregstral y las denominadas modificaciones hipotecarias. Del mismo modo, se abordan otras cuestiones de relevancia práctica como las especialidades en las transmisiones onerosas por no residentes y en subastas públicas.

En definitiva, estamos ante una guía que contiene una geografía de todos los tributos (exceptuando el Impuesto de Sociedades) que concurren en una determinada operación civil, mercantil o registral, ofreciendo un primer nivel de mediatez y un segundo nivel de profundidad en el análisis.

