

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



• Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.....4

• **Novedades tributarias de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de PGE para 2022.**

Por José María Utande San Juan. Letrado del Tribunal Constitucional. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid .....5

## NOVEDADES NORMATIVAS

• Andalucía.....	20
• Aragón.....	22
• Baleares.....	23
• Cantabria.....	25
• Castilla y León.....	28
• Extremadura.....	29
• Galicia.....	30
• Murcia.....	32
• Comunidad Valenciana.....	32
• Comunidades Forales.....	34
• Navarra.....	34
• País Vasco.....	37
• Vizcaya.....	37
• Álava.....	38
• Guipuzcoa.....	41

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

### • TEMAS FISCALES

• “LA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA EN EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS”

Por Juan Calvo Végez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.....44

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

**TM**  
Tributos MUNICIPALES



## NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### NOVEDADES NORMATIVAS.....4

Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.....4

Recientes novedades tributarias aprobadas por el Estado.....5

**José María Utande San Juan.** Letrado del Tribunal Constitucional. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente).

1. Introducción.....	5
2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	5
3. Impuesto sobre Sociedades.....	9
4. Impuesto sobre la Renta de no residentes.....	10
5. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas e Impuesto sobre el Patrimonio.....	10
6. Impuesto sobre el Valor Añadido e IGIC.....	12
7. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....	13
8. Impuesto Especiales.....	14
9. Tributos Locales.....	14
10. Tasas.....	16
11. Gravámenes temporales energético y sobre entidades de crédito.....	16
12. Ley General Tributaria.....	16
13. Otras modificaciones.....	16

# NOVEDADES NORMATIVAS



## NOVEDADES NORMATIVAS

▶ [Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.](#)

Para consultar el texto íntegro, [pinche aquí.](#)

▶ A continuación publicamos artículo resumen de las medidas contenidas en la Ley de Presupuestos para 2023:

## ► Recientes novedades tributarias aprobadas por el Estado

### José María Utande San Juan

Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente)

Letrado del Tribunal Constitucional

#### 1. Introducción

El propósito de este trabajo es dar cuenta de las novedades tributarias incluidas en diversas normas aprobadas recientemente por el Estado, en particular en la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de PGE para 2023. Junto a ella, en la última semana del año se han aprobado otras disposiciones con normas de contenido tributario como la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por la que se crean nuevos gravámenes sectoriales y el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas; el Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre<sup>1</sup>, con normas referentes a los impuestos energéticos y a los tipos de IVA; y la modificación de las leyes de cesión de tributos a diversas CCAA en relación con el nuevo impuesto estatal sobre residuos<sup>2</sup>.

#### 2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las novedades afectan a los siguientes aspectos:

**2.1.** Se incrementa la reducción que se aplica a los **rendimientos netos del trabajo** cuando estos se encuentran por debajo de cierto umbral (art. 20 LIRPF). Hasta ahora, el umbral era de 16.825 €, que con el cambio pasa a 19.747,50 €. La reducción se aplica siempre que el sujeto pasivo no tenga rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo, superiores a 6.500 € (esta condición no cambia). El siguiente cuadro resume la modificación:

Rendimiento neto del trabajo		Reducción (€ anuales)	
Antes	Ahora	Antes	Ahora
≤ 13.115 €	≤ 14.047,50 €	5.565	6.498
13.115 ≤ 16.825 €	14.047,50 ≤ 19.747,50 €	5.565 - [(RNT - 13.115) × 1,5]	6.498 - [(RNT - 14.047,50) × 1,14]
≥ 16.825 €	≥ 19.747,50 €	Sin reducción	Sin reducción

Vinculado con lo anterior, se incrementa el umbral a partir del cual los contribuyentes con más de un pagador o que se encuentren en alguna otra de las situaciones previstas en el art. 96.3 LIRPF<sup>3</sup> no tienen obligación de declarar. Hasta ahora dicho límite era de 14.000 €, que pasan a 15.000 €. El importe a partir del cual los contribuyentes con un solo pagador deben presentar declaración sigue fijado en 22.000 €, sin cambios.

Mediante el Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre, se ha modificado el Reglamento del IRPF para incorporar, entre otros, estos cambios.

<sup>1</sup> Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad.

<sup>2</sup> Leyes 32 a 37/2022, de 27 de diciembre, por las que se articula la cesión del nuevo impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, creado mediante la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

<sup>3</sup> Dicho precepto rebaja el umbral de la obligación de declarar para contribuyentes con más de un pagador (salvo que el importe recibido del segundo o restantes pagadores no excedan de cierto importe) o bien perciban prestaciones compensatorias de cónyuges o anualidades por alimentos, o perciban remuneraciones de un pagador no obligado a retener o perciban rendimientos sujetos a un tipo fijo de retención.

También en conexión con los nuevos importes de la reducción de los rendimientos netos del trabajo del art. 20 LIRPF, se aplaza a febrero de 2023 la obligación de adaptar las retenciones a los cambios. Para ello, se prevé una regla especial en la LIRPF (DA 47<sup>a</sup>) al igual que hizo en 2018 con la anterior modificación del art. 20 LIRPF<sup>4</sup>.

**2.2.** El incremento de la reducción para rendimientos del trabajo se extiende a los **rendimientos de actividades económicas** de aquellos autónomos que cumplen las condiciones del art. 32.2.2º LIRPF (autónomos económicamente dependientes), cuyo régimen se asimila al de los trabajadores por cuenta ajena. A tal fin, se modifica el art. 32.2.1º LIRPF.

Para los contribuyentes que determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa simplificada el porcentaje de deducción para el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación al que se refiere el art. 30 RIRPF será, durante el ejercicio 2023, del 7 %, en lugar del 5 % vigente hasta ahora. Ahora bien, tal y como está redactada la norma (nueva DA 53ª LIRPF), que solo se refiere al “porcentaje”, cabe entender que sigue rigiendo el máximo de 2.000 € que establece el citado art. 30 RIRPF, con lo que el efecto práctico de la mejora será menor.

También dentro de la tributación de los rendimientos de actividades económicas, pero ahora cuando se determinen mediante estimación objetiva, se prevé la reducción del rendimiento neto de módulos obtenido en 2023 en un 10%, en la forma que se establezca en la Orden correspondiente (nueva DA 54ª LIRPF).

Respecto del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva del IRPF, se prorrogan para 2023 los límites cuantitativos que se vienen aplicando en ejercicios anteriores. Las actividades agrícolas, ganaderas y forestales mantienen su propio límite, independiente del resto, que también se prorroga. Además, se extiende hasta el 31 de enero de 2023 el plazo para renunciar o revocar la renuncia al citado régimen.

**2.3.** En la **imputación de rentas inmobiliarias**, con la norma vigente hasta la LPGE 2023, el porcentaje aplicable para calcular la renta imputada era del 1,1%, siempre que el valor catastral hubiera sido revisado en 2023 o en los 10 años anteriores, es decir, después de 1-1-2013. A fin de evitar un incremento de la renta imputada para aquellos inmuebles cuya revisión se hubiera hecho por última vez en 2012, se prevé que el 1,1% se aplique cuando dicha revisión haya tenido lugar después de 1 de enero de 2012 (nueva DA 55ª LIRPF). De este modo, se evita una mayor tributación por el retraso en la tramitación de los procedimientos de valoración catastral.

**2.4.** Se modifican los límites de las aportaciones y contribuciones a **sistemas de previsión social**. En concreto, se modifican las aportaciones máximas que el trabajador puede hacer al mismo instrumento de previsión social al que se hubieran realizado contribuciones empresariales, en los términos siguientes:

El límite general sigue siendo el menor de dos: (i) el 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio; o (ii) 1.500 € anuales. Hasta la fecha, este límite se podía incrementar en 8.500 €, siempre que tal incremento proviniera de contribuciones empresariales, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior a la respectiva contribución empresarial<sup>5</sup>. El cambio consiste en que para contribuciones empresariales de importe ≤ 1.500 € la aportación del trabajador podrá superar a la empresarial. En concreto, el límite de la aportación del trabajador resultará de aplicar a la respectiva contribución empresarial el coeficiente que arroja la siguiente tabla:

Importe anual de la contribución	Coficiente
Igual o inferior a 500 €	2,5
Entre 500,01 y 1.000 €	2
Entre 1.000,01 y 1.500 €	1,5
Más de 1.500 €	1

<sup>4</sup> Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

<sup>5</sup> Adicionalmente, la Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, creó un nuevo límite de 4.250 €, adicional al límite general de 1.500 € anuales, y aplicable a las aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o de autónomos de nueva creación y, por otro, de equiparar el tratamiento fiscal de los productos paneuropeos de pensiones individuales al de los planes de pensiones. La LPGE 2023 introduce una mejora técnica en la redacción de dicho límite, precisando los instrumentos a los que se aplica.

Se aplicará el multiplicador 1 en todo caso cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 € procedentes de la empresa que realiza la contribución.

Se mantiene inalterada la cuantía máxima de reducción por aplicación de los dos incrementos previstos, que será de 8.500 € anuales.

**2.5. Aumenta la tributación de las rentas del ahorro** de mayor importe, mediante el incremento del tipo del 26 al 27% para bases liquidables del ahorro superiores a 200.000 € y la adición de un nuevo tramo, a partir de 300.000 €, que tributarán al 28%. La tabla resultante es:

BL del ahorro Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto BL del ahorro Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	6.000,00	19
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21
50.000,00	10.380,00	150.000,00	23
200.000,00	44.880,00	100.000,00	27 (26)
300.000,00	71.880,00	En adelante	28 (nuevo)

**2.6. Se amplía la deducción por maternidad**, en los términos siguientes:

a) Hasta ahora se exigía el alta en la Seguridad Social o mutualidad que corresponda. Pues bien, ahora también se podrán beneficiar de la deducción las mujeres que, en el momento del nacimiento del hijo, reciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo. Además, cuando se acceda a la prestación por estar dada de alta en la Seguridad Social, bastará con que esto se produzca en cualquier momento posterior al nacimiento, siempre que cumplan un período mínimo de 30 días cotizados.

b) La deducción se calculará en función de los meses del periodo impositivo posteriores al momento en el que se cumplan los requisitos señalados en la letra anterior, añadiéndose como condición que durante dichos meses no se perciba por ninguno de los progenitores el complemento de ayuda para la infancia previsto en la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital, salvo que lo vinieran percibiendo con anterioridad a 1 de enero de 2023 (aclaración incorporada por la nueva DT 37ª LIRPF introducida por el art. 73 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre).

c) Cuando se tenga derecho a la deducción en relación con un descendiente por cursar alta en la Seguridad social o mutualidad con posterioridad al nacimiento del menor, la deducción correspondiente al mes en el que se cumpla el período de cotización de 30 días al que se refiere la letra a) anterior, se incrementará en 150 €.

d) Ya con la normativa vigente hasta ahora la deducción se incrementaba en 1.000 € cuando se hubieran satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados. Ahora, respecto de este incremento, se fija como límite el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo.

**2.7. Se modifican los tipos de retención de determinados rendimientos de artistas:**

a) Se reduce del 15% al 7% el tipo de retención aplicable sobre los rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas cuando cumulativamente: (i) el volumen de los rendimientos íntegros correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 €; (ii) represente más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio; y (iii) el contribuyente comunique al pagador que concurren dichas circunstancias.

b) Se reduce el tipo retención sobre los derechos de la propiedad intelectual (cualquiera que sea su calificación) del 19% al 15%. No obstante, se aplicará el tipo del 7% cuando: (i) se califiquen como rendimientos del trabajo en los que concurren las condiciones descritas en la letra anterior; (ii) se califiquen como rendimientos de actividades económicas obtenidos por contribuyentes que inician su actividad; y (iii) se trate de anticipos a cuenta derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor que se vayan a devengar a lo largo de varios años.

**2.8.** Se crea una nueva **deducción para residentes en La Palma en 2022 y 2023**, incorporada en la tramitación parlamentaria del proyecto de ley de PGE. Gracias a ella, durante 2022 y 2023 los contribuyentes con residencia habitual en la isla se deducirán el 60% de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en ese territorio, en los mismos términos y condiciones previstos en la norma para los residentes en Ceuta y Melilla.

**2.9. Reserva para inversiones en Illes Balears.** En aplicación de lo previsto en la DA 6ª de la Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto Autonomía de las Illes Balears, la DA 61ª de la LPGE 2023 desarrolla el régimen especial balear (REB). Ya por Real Decreto-ley 4/2019, de 22 de febrero se había sustituido la Ley 30/1998, de 29 de julio, del régimen especial de las Illes Balears por otro más amplio, añadiendo a las medidas en materia de transporte otras referidas al régimen energético y al “factor de insularidad” como instrumento financiero destinado a asegurar la debida compensación del hecho insular, especialmente en materia de inversión pública.

Ahora la LPGE 2023 (DA 70ª) añade unas medidas tributarias que toman como ejemplo las previstas para la Comunidad Autónoma de Canarias, aunque más limitadas, y que se proyectan tanto en el IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades (IS) y en el IRNR. El régimen tiene efectos para los periodos impositivos que se inicien entre 1-1-2023 y 31-12-2028, sin perjuicio de su posterior prórroga. Las medidas tributarias son dos: la reserva para inversiones en Canarias y el régimen especial para las empresas industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras.

En el caso de los contribuyentes del IRPF que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, se establece que podrán aplicar una **deducción en la cuota íntegra** por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones en Illes Balears, siempre y cuando estos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en las islas.

Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Illes Balears deberán materializarse en el plazo máximo de 3 años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado, en la realización de alguna de las inversiones siguientes:

A) Adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible, de elementos patrimoniales que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en Baleares; y los gastos de I+D+i. Si se trata de suelo, edificado o no, se deberá afectar a (i) la promoción de viviendas protegidas, (ii) el desarrollo de actividades industriales, (iii) actividades sociosanitarias, (iv) zonas comerciales objeto de rehabilitación, o (v) actividades turísticas, si bien la adquisición del suelo ha de tener por objeto en este caso la rehabilitación de un establecimiento turístico. Se excluyen marcas y conocimientos no patentados, en los términos que reglamentariamente se determinen. Además, se fijan ciertas limitaciones y requisitos para la inversión en elementos de transporte.

B) Creación de puestos de trabajo relacionados con las referidas inversiones, durante los 6 meses posteriores a su entrada en funcionamiento. Los nuevos puestos creados se deberán mantener 5 años.

C) Suscripción de acciones o participaciones en sociedades que desarrollen su actividad en Baleares, siempre que realicen las referidas inversiones en el plazo de los 3 años desde el devengo del impuesto del ejercicio en que se haya dotado la reserva.

(i) Los **elementos patrimoniales** en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago balear, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio balear. Los elementos deberán permanecer en funcionamiento durante al menos 5 años, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. También se admite la adquisición de elementos del inmovilizado a través de contratos de arrendamiento financiero.

(ii) Cabe asimismo que se realicen **inversiones anticipadas**, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo. La materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

(iii) La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será **incompatible**, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI de la LIS.

(iv) La **deducción** se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el 80 % de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en las Illes Balears.

Como puede comprobarse, aunque la reserva para inversiones en Illes Balears sigue el modelo de la homónima canaria, tiene un alcance **más limitado**. No solo en lo temporal, sino también en su ámbito objetivo e intensidad. No cabe olvidar que Canarias tiene la condición de región ultraperiférica de la UE, lo que flexibiliza las limitaciones derivadas de la prohibición de ayudas de Estado (aun así está sometida a autorización periódica de las autoridades comunitarias). En cambio, en el caso balear sí operan dichas limitaciones comunitarias, por lo que, en principio, el beneficio fiscal no podrá superar el límite de las ayudas de minimis. Por ello, el apartado Cuatro.11 de la DA 70ª aclara que la reserva será incompatible para los mismos bienes y gastos con cualquier beneficio fiscal o medida de distinta naturaleza que tenga la condición de **ayuda estatal** bajo el Derecho de la Unión Europea, si dicha acumulación excediera de los límites establecidos en el ordenamiento comunitario “que, en cada caso, resulten de aplicación”. Además, en el REB las posibilidades de materialización indirecta de la inversión a través de la creación de empleo (letra B anterior) o suscripción de acciones en sociedades (letra C) son más reducidas que en el caso canario.

**2.10. Régimen especial para empresas industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras.** También con el precedente del régimen canario, la DA 70ª. Cinco LPGE 2023 prevé una bonificación del 10 % de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras.

(i) Para poder aplicar este beneficio los contribuyentes del IRPF deberán determinar su rendimiento por el método de estimación directa. La bonificación se aplicará sobre la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de las actividades de producción señaladas.

(ii) La aplicación de la bonificación en cada período impositivo requerirá que la plantilla media del período iguale o supere a la plantilla media correspondiente a los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo. Además, la bonificación se incrementará hasta el 25% en los períodos impositivos en que se haya producido un incremento medio de la plantilla media no inferior a la unidad respecto de la plantilla media del período impositivo anterior, sometido a que dicho incremento se mantenga durante, al menos, 3 años.

(iii) La bonificación no es aplicable a las actividades de construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón.

**2.11.** Recientemente se ha aprobado la Ley 28/2022, de 21 de diciembre de fomento del ecosistema de las empresas emergentes que ha introducido los siguientes cambios en el IRPF:

(i) Incluye ciertas especialidades en la tributación de las opciones sobre acciones que dichas empresas otorguen a sus empleados. En particular, para tales casos aumenta de 12.000 (importe aplicable en general) a 50.000 euros la cuantía exenta y establece una regla especial de imputación temporal (que permite diferir su imputación hasta el período impositivo en el que se produzcan determinadas circunstancias, y en todo caso, en el plazo de 10 años a contar desde la entrega). También se aclara la valoración de las opciones que entreguen estas empresas.

(ii) Mejora, no solo para estas empresas sino en general, la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (art. 68.1.1º LIRPF), aumentando el porcentaje del 30 al 50% y la base máxima de 60.000 a 100.000 euros. Además, se eleva de 3 a 5 años el plazo para suscribir las acciones o participaciones, a contar desde la constitución de la entidad, plazo que se amplía hasta 7 años en el caso de empresas emergentes. Además, para los socios de estas últimas sociedades, se permite aplicar la deducción con independencia del porcentaje de capital en la entidad (en general se exige un 40%).

(iii) Flexibiliza, también en general, el régimen de personas trabajadoras desplazadas a territorio español (conocido como “Ley Beckham”, que permite optar por el IRNR), reduciendo de 10 a 5 años el número de períodos impositivos anteriores al desplazamiento a territorio español durante los cuales el contribuyente no debe haber sido residente fiscal en España. Además, se extiende el régimen a los trabajadores que se desplacen a territorio español para tele-trabajar y a administradores de empresas emergentes con independencia de su porcentaje de participación en el capital social de la entidad. Por último, se extiende el régimen especial a los hijos y pareja del contribuyente, siempre que cumplan unas determinadas condiciones.

(iv) Para fomentar el capital-riesgo se regula como rendimiento del trabajo la retribución obtenida por la gestión exitosa de dichas entidades de capital-riesgo, y se prevé una reducción del 50% para su integración en la base imponible.

### 3. Impuesto sobre Sociedades

Tanto la LPGE 2023 como las Leyes 28/2022 y 38/2022 introducen modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades (IS), que se suman a otras incluidas en leyes aprobadas durante el 2022, como la Ley 5/2022, de 9 de marzo, sobre asimetrías híbridas<sup>6</sup>, y el Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre<sup>7</sup>. Las principales novedades son:

**3.1.** Con efectos para los períodos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023, la LPGE 2023 modifica el art. 29.1 LIS para reducir del 25% al 23% el tipo de gravamen para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios < 1 millón €. Al igual que sucede con el tipo del 15% previsto para las entidades de nueva creación en el citado art. 29.1 LIS, el nuevo tipo de gravamen del 23% no se aplica a las entidades patrimoniales.

Según el art. 7 de la citada Ley 28/2022, las empresas emergentes<sup>8</sup>, tributarán en el primer período impositivo en que, teniendo dicha condición, la base imponible resulte positiva y en los tres siguientes, siempre que mantengan la condición citada, al tipo del 15 % previsto en el art. 29.1 LIS. Asimismo, dichas entidades podrán solicitar, en el momento de la presentación de la autoliquidación, el aplazamiento del pago de la deuda tributaria correspondiente a los dos primeros períodos impositivos en los que la base imponible del Impuesto sea positiva (art. 8). Tampoco tendrán obligación de efectuar pagos fraccionados durante los dos primeros meses de su actividad.

**3.2.** Las inversiones en vehículos se podrán **amortizar de forma acelerada** multiplicando por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas oficiales, si se trata de vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV (definiciones del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre), afectos a actividades económicas, que entren en funcionamiento en los periodos que se inicien en 2023, 2024 y 2025 (nueva DA 18ª introducida en la LIS por la LPGE 2023).

Este incentivo se añade a otros similares adoptadas durante el 2022, como la **libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables** introducida en la LIS (DA 17ª) por el Real Decreto-ley 18/2022.

**3.3. Régimen especial de las Illes Balears.** Con los requisitos expuestos para el IRPF, los contribuyentes del IS y del IRNR tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en las Illes Balears, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones. La reducción se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva hasta el límite del 90 % de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea distribuido, en cuanto proceda de establecimientos situados en Baleares. En ningún caso la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

De igual forma, los contribuyentes del IS y del IRNR aplicarán una bonificación del 10 % de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales, en los términos indicados en el apartado dedicado al IRPF. En el caso concreto de contribuyentes del IS, se prevé, a efectos del requisito de mantenimiento de plantilla, que cuando la entidad se haya constituido dentro del plazo de 12 meses anterior el inicio del primer periodo en que sea aplicable el beneficio, se tendrá en cuenta la plantilla media que resulte de ese período. Y cuando se haya constituido en el primer período impositivo en que tenga efectos el régimen, la aplicación de la bonificación requerirá que dicha entidad cumpla los requisitos para que resulte de aplicación el tipo de gravamen reducido (15%) para entidades de nueva creación (art. 29.1 LIS).

**3.4.** Se modifica la normativa de la **Zona Especial Canaria (ZEC)** recogida en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en lo que se refiere a cuándo se entienden realizadas determinadas actividades en el ámbito geográfico de la ZEC, a efectos de la tributación al 4% en el IS de los ingresos derivados de dichas actividades. En particular, se modifica el art. 44 de dicha Ley para fijar reglas especiales respecto de

6 La Ley 5/2022 traspone la Directiva (UE) 2016/1164 en relación con los preceptos sobre "asimetrías híbridas" incorporando un nuevo art. 15 bis a la LIS con esta rúbrica. El Real Decreto-ley 18/2022 modifica dicho art. 15 bis en relación con determinadas rentas "híbridas" de las entidades en atribución de rentas.

7 Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del "Plan + seguridad para tu energía (+SE)", así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía.

8 Según el art. 3 de la Ley 28/2022, se considera empresa emergente toda persona jurídica, incluidas las empresas de base tecnológica, que reúna simultáneamente las siguientes condiciones: (i) ser de nueva creación o, no siendo de nueva creación, que no hayan transcurrido determinados plazos desde la fecha de inscripción en el Registro Mercantil o equivalente; (ii) no haber surgido de una operación de fusión, escisión o transformación de empresas que no sean empresas emergentes; (iii) no distribuir ni haber distribuido dividendos; (iv) no cotizar en un mercado regulado; (v) tener su sede social, domicilio social o establecimiento permanente en España; (vi) tener al 60 % de la plantilla con un contrato laboral en España; y (vii) desarrollar un proyecto innovador con un modelo de negocio escalable.

las operaciones comerciales triangulares; la actividad de compañías aéreas y las aplicaciones informáticas y derechos de propiedad industrial o intelectual.

En conexión con lo anterior, también se modifica el art. 42 de la Ley 19/1994 para establecer una obligación informativa a cargo de los contribuyentes que realicen las operaciones comerciales triangulares, que deberán presentar trimestralmente una declaración informativa de operaciones con bienes realizadas fuera de la ZEC, así como llevar un registro de la documentación aduanera. Por otra parte, la Ley 38/2022 (DF 4ª) modifica la configuración de la tasa de inscripción en el registro ZEC y aumenta el importe de la tasa de autorización.

**3.5.** La Ley 38/2022 (DF 5ª.Uno y Dos) también introduce mejoras en los **incentivos fiscales al sector audiovisual**, incrementando los límites de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales (arts. 36.1 y 36.2 LIS). No obstante, la norma queda condicionada a su compatibilidad con el derecho de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado (DA 1ª Ley 38/2022).

Asimismo, con efectos a partir del 1 de enero de **2021**, se modifica la regulación del contrato de financiación (apartado 7 del art. 39 LIS), para que pueda acogerse a la deducción el contribuyente que financia los costes de las producciones audiovisuales, cuando las cantidades se aporten en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los costes de producción<sup>9</sup>.

**3.6.** La Ley 38/2022 (DF 5ª.Tres) incorpora una DA 18ª en la LIS por la que se limita temporalmente la **compensación de bases imponibles negativas en consolidación fiscal**. Así, para los ejercicios iniciados en el 2023, la base imponible del grupo fiscal no se determinará sumando linealmente las bases imponibles individuales, como prevé la regla general, sino que se considerarán el 100% de las positivas y el 50% de las bases imponibles negativas. Por tanto, en el periodo 2023, las bases imponibles negativas de las entidades integrantes del grupo fiscal solo se computan en un 50%. A partir del 1 de enero de 2024, y durante los diez primeros periodos impositivos posteriores, el importe de las bases imponibles negativas no incluidas en la base imponible del grupo fiscal se integrará en la misma a partes iguales. Es decir, se aumenta la recaudación en 2023, a cambio de reducirla en los siguientes periodos<sup>10</sup>.

#### 4. Impuesto sobre la Renta de no residentes

Los únicos cambios reseñables son: (I) una precisión técnica introducida por la citada Ley 28/2022, de 21 de diciembre (DF 2ª) en el art. 14.1.a) LIRNR referido a la exención de la prestación por razón de necesidad a favor de los españoles residentes en el exterior y retornados; y (II) la regulación expresa en el art. 18 LIRNR del tratamiento de las asimetrías híbridas que hace la Ley 5/2022 (art. 2).

En todo caso, debe recordarse que el REB antes expuesto también se aplica al IRNR.

#### 5. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas e Impuesto sobre el Patrimonio

**5.1.** La Ley 38/2022 (art. 3) crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (ITSGF), suplementario del impuesto sobre el patrimonio (IP). Aunque el análisis detallado del nuevo tributo excede del objeto de estas líneas, reseñamos a continuación sus características principales:

(i) Su finalidad, aparte de recaudatoria, es armonizar la tributación del patrimonio. Por ello, solo tiene efectos cuando el IP pagado a la comunidad autónoma o al Estado se sitúa por debajo del importe que arrojan las reglas de cuantificación del ITSGF.

(ii) En general, el ITSGF se remite a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP, o bien transcribe algunos de sus preceptos. En concreto, los ámbitos subjetivo y objetivo son iguales en ambos impuestos. Así, por ejemplo, al igual que en el IP también están sujetos al ITSGF los contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español del

<sup>9</sup> Hasta ahora la DGT (contestación V1811-22) había interpretado que solo podía empezar a aplicarse la deducción a partir de la firma del contrato de financiación. Además, el inversor podrá aplicar las deducciones generadas por el productor previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la LIS también cuando financie gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción, con un límite. Se incorporan otros ajustes técnicos, con el objetivo de mejorar la seguridad jurídica en la aplicación de este incentivo fiscal en aspectos que habían resultado conflictivos.

<sup>10</sup> La norma aclara que esta limitación se aplicará incluso en caso de que alguna de las entidades con pérdidas pendientes de integrar del año 2023 quede excluida del grupo, frente al criterio general de que las entidades que abandonen un grupo tienen el derecho a llevarse los créditos fiscales pendientes de uso que hayan sido generados por dichas entidades. Por último, también se señala que en caso de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal, el importe de las bases imponibles negativas pendientes de integración se incluirá en el último período impositivo en que el grupo tributó en el régimen de consolidación fiscal.

IRPF (conocido como “régimen Beckham”)<sup>11</sup>.

(iii) El ámbito territorial es todo el territorio español, sin perjuicio del régimen de concierto y convenio con los territorios forales<sup>12</sup>. Por otro lado, dado que su naturaleza es igual a la del IP, entrará dentro del ámbito de aplicación de los Convenios de Doble Imposición que cubran el IP.

(iv) El ITSGF es de titularidad estatal, no es susceptible de cesión a las CCAA y su aplicación y revisión corresponde al Estado.

(v) El hecho imponible coincide con el del IP, cuyas reglas sobre titularidad y valoración de elementos patrimoniales para hallar la base imponible le son plenamente aplicables. También se aplicará el mínimo de 700.000 €, además de las exenciones del art. 4 LIP, entre las que cabe destacar la de vivienda habitual (art. 4.Nueve LIP) por valor de 300.000 € y las de empresa familiar (art. 4.Ocho).

(vi) Como en el IP, el devengo tiene lugar el 31 de diciembre de cada ejercicio. El primer devengo se habrá producido el 31 de diciembre de 2022 dado que la Ley 38/2022 ha entrado en vigor el 29 de diciembre de tal año. Está previsto que se aplique durante dos ejercicios, tras lo cual se valorarán los resultados para disponer lo que proceda sobre su mantenimiento o supresión.

(vii) La tarifa de gravamen tiene un primer tramo de base liquidable de hasta 3 millones € a tipo 0% (es decir, una exención con progresividad). A partir de dicho umbral, el resto de tramos y tipos coinciden con la escala del art. 30 LIP, tras su modificación por Ley 11/2020, de 30 de diciembre, que aumentó el tipo impositivo del 2,5 al 3,5 por 100 para contribuyentes cuya base liquidable sea superior a 10.695.996,06 €. Por tanto, la escala es la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota – Euros	Resto Base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	3.000.000,00	0,00
3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	152.223,93	En adelante	3,5

(viii) Se aplican las reglas de la LIP sobre límite de la cuota íntegra (art.31), deducción por doble imposición (art. 32) y bonificación para Ceuta y Melilla (art. 33).

(ix) Como se ha anticipado, de la cuota resultante según las normas anteriores el sujeto pasivo **podrá deducir la cuota del IP del ejercicio efectivamente satisfecha**. Es decir, para lograr el objetivo de homogeneizar la tributación del patrimonio personal, se prevé que de la cuota del ITSGF se reste lo satisfecho por el IP. Por consiguiente, en función del ejercicio de competencias normativas de cada CA, el ITSGF se aplicará a partir de un umbral de patrimonio distinto<sup>13</sup>. Para residentes en las CCAA que, como Madrid o Andalucía, han bonificado íntegramente el IP, el ITSGF será aplicable a patrimonios netos a partir de 3.700.000 € (700.000 de mínimo exento y 3 millones de euros de base a tipo 0) o 4.000.000 € si consideramos también la exención de la vivienda habitual. Para el resto de contribuyentes, dependerá de la CA de residencia. De hecho, en varias CCAA, cuya normativa del IP presenta tipos de gravamen iguales o superiores a los del ITSGF, este no tendrá efecto alguno.

11 Según la doctrina de la DGT (consulta V0339-16) dichos contribuyentes pueden aplicar la normativa del IP de la comunidad autónoma donde residen y, en consecuencia, podrían estar tributando por un importe inferior al que correspondería por el ISGF. En cuanto a los contribuyentes del ISGF que residan fuera de la UE o EEE, deberán nombrar un representante en nuestro país, al igual que para el IP.

12 El 27 de diciembre de 2022 la Comisión Mixta del Concierto Económico ha aprobado la concertación del IGSGF, así como la participación del País Vasco en el gravamen temporal energético y sobre las entidades de crédito.

13 Vid. Díaz, M. y Marín, C. y Martínez, D. “El Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas y su encaje con el Impuesto sobre el Patrimonio”, FEDEA, noviembre de 2022 <https://fedea.net/el-impuesto-temporal-de-solidaridad-de-las-grandes-fortunas-y-su-encaje-con-el-impuesto-sobre-el-patrimonio/>. En dicho trabajo se analiza a partir de qué umbral de patrimonio empezará a jugar el IGSGF según el ejercicio actual de competencias normativas en cada CA.

**5.2.** Aparte de la creación del ITSGF, la Ley 38/2022 modifica la LIP [art. 5 Uno b)] para sujetar a gravamen en España las participaciones accionariales en **entidades no residentes con activos inmobiliarios** subyacentes radicados en España. De este modo, se evita que interponiendo una persona jurídica, los contribuyentes no residentes eludan el gravamen.

**5.3.** Por otro lado, la Ley 38/2022 incorpora a la Comunidad Autónoma de La Rioja entre aquellas que tienen establecido el sistema de autoliquidación obligatoria en el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, tras lo cual Extremadura queda como única CA con la doble opción de declaración o autoliquidación.

## 6. Impuesto sobre el Valor Añadido e IGIC

En el IVA se han adoptado diversas medidas tanto en la LPGE 2023 como en el Real Decreto-ley 20/2022, que hemos citado al principio. Tales novedades que se añaden a otras modificaciones realizadas en la LIVA a lo largo del 2022 por la Ley 26/2022, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 38/2015, de 29 de septiembre, del sector ferroviario, y la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

Las novedades de la LPGE 2023 para el IVA son las siguientes, indicándose cuando se refieren también al IGIC:

**6.1.** Al igual que en el IRPF, se prorrogan durante en el ejercicio 2023 los límites para la aplicación del **régimen simplificado** y del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, a semejanza de la medida adoptada respecto a la estimación objetiva en el IRPF, estableciéndose un nuevo plazo para renunciar o revocar la renuncia a dichos regímenes.

**6.2.** Se transpone la Directiva (UE) 2019/2235 del Consejo de 16 de diciembre de 2019, por la que se modifican las Directivas del sistema común del IVA y de los impuestos especiales, en lo que respecta al esfuerzo de defensa en el marco de la UE. La principal novedad es ampliar la exención ya prevista para las fuerzas armadas de cualquier Estado parte de la OTAN a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes (entregas de bienes y prestaciones de servicios, en el caso del IGIC) realizadas por las fuerzas armadas de los Estados miembros que participan en actividades en el marco de la **política común de seguridad y defensa**, para su uso o para el uso del personal civil a su servicio, así como para el suministro de sus comedores o cantinas. Para la exención es necesario que los bienes se afecten a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la UE en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

**6.3.** A fin de evitar situaciones de doble imposición o desimposición, o distorsiones en la competencia, la Directiva del sistema común del IVA permite a los Estados miembros que determinados servicios, que conforme a las reglas generales se entienden realizados fuera de la Comunidad, queden sujetos al IVA en su territorio cuando los servicios se utilicen en él (regla del **lugar de utilización efectiva**). A la vista del resultado que ha producido la aplicación de dicha regla hasta el momento, se introducen en ella los siguientes cambios (modificación del art. 70.Dos LIVA): (i) se suprime su aplicación en las prestaciones de servicios entre empresarios en aquellos sectores y actividades generadoras del derecho a la deducción; (ii) se mantiene en sectores que no generan tal derecho, como el sector financiero y el de seguros; (iii) se extiende su aplicación a la prestación de servicios intangibles (p.ej. asesoramiento) a consumidores finales no establecidos en la Unión Europea cuando se constate que su consumo o explotación efectiva se realiza en el territorio de aplicación del Impuesto, garantizando así la tributación en destino<sup>14</sup>; y (iv) se mantiene en el caso de los servicios de arrendamiento de medios de transporte cualquiera que sea la condición en la que actúe el destinatario.

**6.4.** Se actualizan varios preceptos de la LIVA y de la Ley 20/1991, de 7 de junio, en la que se regula IGIC, para adaptar su contenido a los cambios en la **normativa aduanera** comunitaria, en aspectos como el hecho imponible "importación" y operaciones asimiladas; exenciones en exportaciones y operaciones asimiladas; exenciones en materia de depósito temporal y de regímenes aduaneros y fiscales; base imponible en las importaciones y liquidación del IVA en las importaciones.

**6.5.** La LPGE 2023 modifica el ámbito del mecanismo de **inversión del sujeto pasivo** del IVA y del IGIC (art. 84.Uno.2º LIVA y art.19.Uno.2º Ley 20/1991). Por una parte, "entran" en dicha regla las entregas de desechos y desperdicios de plástico y de material textil (ya se preveía para entregas de chatarra y desechos de papel, cartón o vidrio, entre otros). Por otra, "salen" del mecanismo de inversión: (i) los servicios de arrendamiento de inmuebles sujetos y no exentos realizados por un empresario o profesional no establecido; (ii) los servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles realizados

<sup>14</sup> Así, los servicios jurídicos que presta un abogado establecido en el territorio de aplicación del Impuesto a un particular que reside fuera de la Comunidad pasan a tributar en el IVA español si se utilizan efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto.

por no establecidos.

Únicamente para el IVA (no para el IGIC), también se excluye la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en las operaciones de: (i) entregas exentas de bienes a una interfaz digital que se localicen en el territorio de aplicación del impuesto; y (ii) entregas de bienes expedidas fuera de la Comunidad Europea por quien tenga la condición de exportador.

**6.6.** Se introducen los siguientes cambios en el régimen de recuperación del IVA y del IGIC en los **créditos incobrables** (arts.80.Cuatro y Cinco LIVA y 22.Cuatro y Cinco Ley 20/1991): (i) se permite la modificación de la base imponible en caso de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarada por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro, tal y como había interpretado ya la doctrina administrativa; (ii) se rebaja de 300 a 50 € el importe mínimo de la base imponible de la operación cuando el destinatario moroso sea consumidor final; (iii) se establece la posibilidad de sustituir la reclamación judicial o requerimiento notarial previo al deudor por cualquier otro medio fehaciente; y (iv) se amplía a 6 meses el plazo para recuperar el impuesto desde que el crédito es declarado incobrable, pudiéndose acoger a este nuevo plazo todos los sujetos pasivos cuyo plazo de modificación no hubiera caducado a la fecha de entrada en vigor de la LPGE 2023.

En el IGIC, se establece, además (como ya se preveía en la LIVA), que no será posible rectificar las cuotas impositivas repercutidas cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto (a través de las correspondientes liquidaciones) cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas, si queda acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo participaba en un fraude.

**6.7.** En el IVA pasan a tributar del 10% al **4%** (art. 78 LPGE 2023): (I) los tampones, compresas y protegeslips; y (II) los preservativos y otros anticonceptivos no medicinales. En materia de **tipos de gravamen** conviene reseñar también que el Real Decreto-ley 20/2022 (art. 1) ha prorrogado hasta el 31 de diciembre de 2023, la aplicación del tipo impositivo IVA del 5 % a todos los componentes de la factura de las entregas de gas natural, así como de las entregas de briquetas o pellets procedentes de la biomasa y a la madera para leña utilizados como combustible en sistemas de calefacción<sup>15</sup>. Se prorroga también la aplicación del tipo impositivo del 5 por ciento del IVA a determinados suministros de energía eléctrica hasta el 31 de diciembre de 2023 para reducir la factura eléctrica de los hogares vulnerables (medida en vigor desde el 1 de julio de 2022).

Igualmente, el citado Real Decreto-ley 20/2022 (art. 72) ha reducido temporalmente los tipos aplicables a determinados alimentos de primera necesidad, con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia hasta el 30 de junio de 2023. Así:

(i) se aplicará el tipo del 5 % en lugar del 10% a los aceites de oliva y de semillas y las pastas alimenticias<sup>16</sup>. El tipo del recargo de equivalencia aplicable será del 0,625 %.

(ii) se aplicará el tipo del 0 % a los siguientes productos: pan común y asimilados; harinas panificables; leches; quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario. El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estos será del 0 por ciento.

No obstante, si la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo, publicada en abril, es inferior al 5,5 % el tipo impositivo aplicable volverá a ser el 10% para el grupo (i) y el 4 % para el grupo (ii) a partir del día 1 del mes de mayo de 2023. En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 1,4% y del 0,5 %, respectivamente.

La norma dispone que la reducción del tipo impositivo debe beneficiar íntegramente al consumidor, sin que, por tanto, su importe pueda incrementar el margen empresarial. La efectividad de esta medida se verificará mediante un sistema de seguimiento de la evolución de los precios, independientemente de las actuaciones que corresponda realizar a la CNMC.

**6.8.** En el ámbito del **comercio electrónico** se introducen ajustes técnicos en la LIVA para (i) definir de forma más precisa las reglas referentes al lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias (art. 68.Cuatro LIVA); y (ii) concretar que, para la aplicación del umbral que permite la tributación en origen, los bienes se deben enviar exclusivamente desde el Estado miembro de establecimiento (art. 73 LIVA).

**6.9.** Específicamente para el IGIC se introducen cambios en el **régimen de deducciones**. Así: (i) se incorpora a la Ley 20/1991 (art. 29) el concepto de "carga impositiva implícita" (regulado hasta ahora en el artículo 60.3 del Real Decreto

<sup>15</sup> En relación con esta medida, el artículo 1 del citado Real Decreto-ley, introduce un nuevo tipo del recargo de equivalencia del 0,625 por ciento cuando resulte de aplicación este régimen especial en el ámbito del IVA en la venta de estos productos comerciantes minoristas.

<sup>16</sup> El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,625 %, que pasará a ser del 1,4% si la inflación no supera el umbral indicado.

2538/1994, de 29 de diciembre) a efectos de permitir deducir el IGIC implícito en la contraprestación correspondiente a adquisiciones a comerciantes minoristas; (ii) se modifica el art. 30 Ley 20/1991 en lo que se refiere a las limitaciones, exclusiones y restricciones del derecho a deducir el impuesto soportado; (iii) se ajusta la norma sobre la regla de prorata (art. 37 Ley 20/1991); y (iv) se armoniza el IGIC con la del IVA en relación con el régimen de regularización de deducciones de bienes de inversión (el art. 42 Ley 20/1991 se adapta al art. 110 LIVA).

## 7. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

**7.1.** Como viene siendo habitual en las leyes de presupuestos, la LPGE 2023 (art. 83) actualiza en un 2 por 100 la escala de gravamen de los títulos y grandezas nobiliarios.

**7.2.** Asimismo, la DF 29ª LPGE 2023 modifica la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario (nueva DA 13ª), para extender el régimen fiscal de la hipoteca inversa a los créditos inmobiliarios concedidos a personas dependientes de acuerdo con la Ley 39/2006, de 14 de diciembre. Los requisitos cumulativos son: (i) que los créditos tengan como garantía un derecho real de anticresis, cuyo importe se destine, principalmente, a financiar el coste de los cuidados de una persona dependiente; (ii) que la vivienda garante vaya destinada al mercado de alquiler; y (iii) que en la escritura conste el destino del crédito y el compromiso del acreditado de destinar los fondos recibidos a satisfacer principalmente los costes de estancia en una residencia de mayores u otros costes asistenciales domiciliarios, además del compromiso de destinar la vivienda gravada con anticresis al mercado de alquiler.

El mismo régimen se aplicará a la cancelación de los créditos con garantía de anticresis que reúnan los requisitos expuestos.

## 8. Impuestos Especiales

**8.1.** Al igual que en IVA, la LPGE 2023 traspone la Directiva (UE) 2019/2235 referida al esfuerzo de defensa en el marco de la UE. En concreto, con efectos desde el 1 de julio de 2022, en el ámbito de los impuestos especiales de fabricación, pasarán a estar exentas (i) la fabricación y la importación de productos objeto de dichos impuestos y (ii) los suministros de electricidad destinados en ambos casos a las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España; cuando sea para uso de estas fuerzas armadas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la UE en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

**8.2.** Por su parte, el Real Decreto-ley 20/2022 proroga, hasta el 31 de diciembre de 2023: (I) la aplicación del tipo impositivo del 0,5 por ciento del Impuesto Especial sobre la Electricidad y (II) la suspensión temporal del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (introducida inicialmente por el Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, para el tercer trimestre de 2021 y extendida desde entonces, en sucesivas ocasiones, hasta el segundo semestre de 2022).

**8.3.** Por último, interesa resaltar que la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular ha establecido dos nuevos tributos: (I) el **impuesto especial sobre los envases de plástico** no reutilizables (art. 67 y ss.); y (II) el **impuesto sobre el depósito de residuos** en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (art. 84 y ss.). Ambos son impuestos indirectos, de carácter estatal y finalidad medioambiental.

El segundo de los citados tributos se cede a las CCAA, con competencias normativas y de gestión. Varias CCAA ya tenían figuras similares sobre los mismos hechos imponible, a los que se aplicará lo previsto en el art. 6.2 LOFCA, operando la cesión como modalidad de compensación. Para articular la cesión, por Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio, se ha modificado la LOFCA y Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Asimismo, se han aprobado ya las leyes individuales de cesión a varias CCAA<sup>17</sup>, quedando el resto pendientes para un futuro próximo.

## 9. Tributos Locales

**9.1.** En el IAE se modifican algunos epígrafes y se crean otros:

a) En la sección primera se modifica el grupo 761 "Servicios telefónicos" para equiparar la tributación de la telefonía móvil y la telefonía fija cumpliendo así con la Sentencia del Tribunal Supremo 966/2022, de 14 de julio, que, en aplicación del Derecho de la UE, considera injustificada la diferencia.

b) Se añade un nuevo grupo 848 con el fin de clasificar de forma específica los servicios de oficina flexible, coworking y centros de negocios.

c) Se crean nuevos grupos en la sección segunda para clasificar de forma específica la actividad ejercida por escritores y guionistas (grupo 864); recoger a los profesionales relacionados con actividades artísticas y culturales no clasificadas en la sección tercera (grupo 869); e incorporar de manera expresa a los guías de montaña (grupo 889).

<sup>17</sup> Leyes 32, 33, 34, 35, 36 y 37/2022, de 27 de diciembre, de modificación de las leyes de cesión de tributos a las CCAA de Andalucía, Canarias, Cataluña, Comunidad Valenciana, Galicia e Illes Balears, respectivamente.

d) Se crea un nuevo grupo 034 en la sección tercera para clasificar de forma específica a los compositores, letristas, arreglistas y adaptadores musicales.

e) El grupo 861 de la sección segunda de actividades profesionales, que se refiere a pintores, escultores, ceramistas, artesanos, grabadores y artistas similares, incluirá por primera vez la profesión de artistas falleros.

**9.2.** En el **IIVTNU** se actualizan los importes de los coeficientes máximos previstos en el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, que se aplican sobre el valor de los terrenos (en función del período de generación del incremento de valor) para la determinación de la base imponible por el método objetivo.

Periodo de generación	Coefficiente antes	Nuevo coeficiente	Variación
Inferior a 1 año.	0,14	0,15	<b>7%</b>
1 año.	0,13	0,15	<b>15%</b>
2 años.	0,15	0,14	<b>-7%</b>
3 años.	0,16	0,15	<b>-6%</b>
4 años.	0,17	0,17	=
5 años.	0,17	0,18	<b>6%</b>
6 años.	0,16	0,19	<b>19%</b>
7 años.	0,12	0,18	<b>50%</b>
8 años.	0,10	0,15	<b>50%</b>
9 años.	0,09	0,12	<b>33%</b>
10 años.	0,08	0,10	<b>25%</b>
11 años.	0,08	0,09	<b>13%</b>
12 años.	0,08	0,09	<b>13%</b>
13 años.	0,08	0,09	<b>13%</b>
14 años.	0,10	0,09	<b>-10%</b>
15 años.	0,12	0,10	<b>-17%</b>
16 años.	0,16	0,13	<b>-19%</b>
17 años.	0,20	0,17	<b>-15%</b>
18 años.	0,26	0,23	<b>-12%</b>
19 años.	0,29	0,29	<b>-19%</b>
Igual o superior a 20.	0,45	0,45	=

La tabla permite observar incrementos significativos en los tramos correspondientes a periodos de generación de entre 6 y 10 años, es decir, inmuebles que fueron adquiridos entre 2012 y 2017, con aumentos de hasta el 50% para los adquiridos entre 2014 y 2015. Así, por ejemplo, entre transmitir un inmueble adquirido en junio de 2014 antes de 31 de diciembre de

2022 o hacerlo en 2023, puede haber un aumento del 50% en la base imponible del IIVTNU. Pero no hay que olvidar que estamos ante coeficientes máximos y que los Ayuntamientos pueden fijar otros inferiores. Y no cabe olvidar que el método objetivo siempre es opcional para el contribuyente, que puede acogerse a la plusvalía real si es menor.

**9.3.** En relación con el **IBI**, solo debemos resaltar que, por segundo año consecutivo, no hay coeficientes de actualización de valores catastrales (art. 32.2 de la Ley del Catastro), lo que puede deberse a la falta de solicitud por parte de los Ayuntamientos y, en todo caso, a que el Catastro no considera que haya habido variaciones en el mercado inmobiliario en los dos últimos años que justifiquen la actualización.

## 10. Tasas

a) Como es habitual en las leyes de presupuestos, se regula la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico (art. 85 LPGE 2023).

b) Se actualizan los cánones ferroviarios, que se aprueban con vigencia indefinida, y se aprueba para 2023 una modificación temporal de sus cuantías unitarias (art. 86). También se actualizan las tasas por la prestación de servicios y realización de actividades en materia de seguridad ferroviaria (art. 87).

b) Se mantienen las cuantías básicas de las tasas portuarias. Se regulan las bonificaciones y los coeficientes correctores aplicables en los puertos de interés general a las tasas de ocupación, del buque, del pasaje y de la mercancía, así como los coeficientes correctores de aplicación a la tarifa fija de recepción de desechos generados por los buques, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Puertos del Estado (arts. 88 a 91 LPGE 2023).

c) La exención prevista en la letra c) del artículo 171 de la Ley de Puertos del Estado para las embarcaciones y material de la Cruz Roja Española y de las mercancías de carácter humanitario enviadas a zonas o regiones en crisis o de emergencia se extiende a las entidades sin fines lucrativos que se dediquen exclusivamente a fines humanitarios (DF 20ª LPGE 2023).

## 11. Gravámenes temporales energético y sobre entidades de crédito

Aunque su examen excede del objeto de estas líneas, baste reseñar que la Ley 38/2022 ha creado dos nuevos gravámenes temporales, que configura como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, sobre:

a) Las personas o entidades que tengan la consideración de operador principal en los **sectores energéticos** de acuerdo con la Resolución de 10 de diciembre de 2020, de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (art. 1 Ley 38/2002).

b) Las **entidades de crédito** y establecimientos financieros de crédito que operen en territorio español cuya suma de ingresos por intereses y comisiones, determinada de acuerdo con su normativa contable de aplicación, correspondiente al año 2019 sea igual o superior a 800 millones de euros (art. 2 Ley 38/2002).

Los indicados preceptos regulan los elementos de estas prestaciones, con un marcado carácter técnico.

## 12. Ley General Tributaria

**12.1.** Mediante la DF 15ª LPGE 2023 se amplía la excepción al carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones (art. 95 LGT) a los casos en que la cesión tenga por objeto prevenir, detectar y corregir el fraude, la corrupción y los conflictos de intereses que afecten a los intereses financieros de la UE.

**12.2.** La Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma de la Ley Concursal, introdujo un nuevo régimen de aplazamientos y fraccionamientos para las deudas tributarias gestionadas por la AEAT, aplicable a las deudas en período voluntario o ejecutivo, cuando la situación económico-financiera del contribuyente le impidiera, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos. Pues bien, la LPGE 2023 modifica dicho régimen en los términos siguientes: (i) se podrá solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de sanciones tributarias estatales (no solo de deudas como hasta ahora); (ii) se restringe la posibilidad de efectuar la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento, pues a partir de ahora solo será posible en el supuesto de que el deudor haya comunicado al juzgado competente la apertura de negociaciones con sus acreedores (arts. 585 o 690 de la Ley Concursal), y siempre que el plan de reestructuración no se haya formalizado en instrumento

público, ni se haya aprobado el plan de continuación, ni declarado el concurso o abierto el procedimiento especial para microempresas; por último, (iii) se ajustan los plazos máximos de aplazamiento o fraccionamiento, que pueden ser de 6, 12, 24 o 36 meses en función del importe de la deuda y del tipo de deudor.

### 13. Otras modificaciones

Como suele ser habitual en las leyes de presupuestos, la Ley 38/2022 incluye otras medidas como:

**13.1.** Se declaran acontecimientos de excepcional interés público en esta ocasión, al programa de apoyo a la “XXXVII Copa América Barcelona”. El acontecimiento durará desde la entrada en vigor de la LPGE 2023 hasta el 31 de diciembre de 2025. La LPGE regula el régimen fiscal que le será aplicable (DDFF 36ª y ss.).

Igualmente, se aprueba la lista de acontecimientos de excepcional interés público (DA 58ª y ss. LPGE 2023) y de actividades prioritarias de mecenazgo (DA 57ª), a efectos de lo dispuesto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

**13.2.** El interés legal del dinero se fija en un 3,25% y el interés de demora tributario en un 4,0625% (DA 42ª LPGE 2023). Asimismo, se determina el indicador público de rentas de efectos múltiples para 2023 (DA 90ª LPGE 2023).

NOVEDADES AUTONÓMICAS.....	20
ANDALUCÍA.....	20
LEY 1/2022, DE 27 DE DICIEMBRE DE PRESUPUESTOS PARA EL AÑO 2023.....	20
ARAGÓN.....	22
LEY 8/2022, DE 29 DE DICIEMBRE QUE APRUEBA LA LEY DE PRESUPUESTOS DE ARAGÓN PARA 2023.....	22
BALEARES.....	23
LEY 11/2022, DE 28 DE DICIEMBRE QUE APRUEBA LOS PRESUPUESTOS GENERALES DE PARA EL AÑO 2023.....	23
CANTABRIA.....	25
LEY 11/2022, DE 28 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS.....	25
CASTILLA Y LEÓN.....	28
LEY 2/2022, DE 1 DICIEMBRE, DE REBAJAS TRIBUTARIAS EN LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN.....	28
EXTREMADURA.....	29
LEY 6/2022, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA PARA EL AÑO 2023.....	29
GALICIA.....	30
LEY 7/2022, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS.....	30
MURCIA.....	31
LEY 12/2022, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA PARA EL EJERCICIO 2023.....	31
COMUNIDAD VALENCIANA.....	32
LEY 8/2022, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA, Y DE ORGANIZACIÓN DE LA GENERALITAT.....	32
COMUNIDADES FORALES.....	34
NAVARRA.....	34
LEY FORAL 36/2022, DE 28 DE DICIEMBRE, DE MODIFICACIÓN DE DIVERSOS IMPUESTOS Y OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS.....	34
PAÍS VASCO.....	37
VIZCAYA.....	37
NORMA FORAL 10/2022, DE 28 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA PARA EL AÑO 2023.....	37
ÁLAVA.....	38
NORMA FORAL 24/2022, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA 2023.....	38
DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 12/2022, DEL CONSEJO DE GOBIERNO FORAL DE 27 DE DICIEMBRE.....	40
GUIPUZCOA.....	41
NORMA FORAL 1/2023, DE 17 DE ENERO, POR LA QUE SE APRUEBAN DETERMINADAS MODIFICACIONES TRIBUTARIAS PARA EL AÑO 2023.....	41

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

► Se transcriben las medidas tributarias de mayor interés publicadas a la fecha de cierre de la edición para la gestión tributaria de las Oficinas Liquidadoras y se incluye el link para consulta del texto íntegro.

### ANDALUCÍA

#### LEY 1/2022, DE 27 DE DICIEMBRE DE PRESUPUESTOS PARA EL AÑO 2023.

##### DISPOSICIONES FINALES

Undécima. Modificación de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. La Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía queda modificada en los siguientes términos

Cuatro. Se modifica el párrafo d) del apartado 1 del artículo 43, que queda redactado como sigue:

«d) Se aplicará el tipo del 3,5% siempre que el adquirente tenga la consideración de miembro de familia numerosa, que el inmueble se destine a vivienda habitual de dicha familia numerosa y el valor de la misma no sea superior a 250.000 euros».

Cinco. Se modifica el artículo 44, que queda redactado como sigue:

«Artículo 44. Tipo de gravamen reducido para la adquisición de viviendas para su reventa por profesionales inmobiliarios.

1. En la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados se aplicará el tipo de gravamen del 2% a la adquisición de vivienda por una persona física o jurídica que ejerza una actividad empresarial a la que sean aplicables las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, siempre que concurren los siguientes requisitos:

a) Que la persona física o jurídica adquirente incorpore esta vivienda a su activo circulante. Será necesario que dicha adquisición se formalice en documento público notarial, administrativo o judicial. b) Que la vivienda adquirida sea objeto de transmisión mediante compraventa formalizada en escritura pública dentro de los cinco años siguientes a su adquisición con entrega de posesión de la misma, y siempre que esta transmisión esté sujeta y no exenta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

2. Se practicará liquidación caucional por la parte de cuota resultante de la diferencia entre la aplicación del tipo de gravamen general y el reducido previsto en el apartado anterior en los términos establecidos en el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

3. La acreditación del cumplimiento de los requisitos necesarios para la aplicación del tipo de gravamen reducido previsto en el apartado 1 del presente artículo se efectuará de acuerdo con las siguientes normas:

a) La circunstancia de ser un contribuyente al que resultan aplicables las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias se acreditará mediante certificación de encontrarse en situación de alta en cualquiera de los siguientes grupos y epígrafes del impuesto sobre actividades económicas: - Grupo 833, subgrupo 833.2 (Promoción de edificaciones). - Grupo 861, subgrupo 861.1 (Alquiler de vivienda).

b) La circunstancia prevista en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo requerirá que el contribuyente haga constar en el documento que formalice la adquisición su intención de incorporar el inmueble a su activo circulante. Dicha manifestación debe constar expresamente en el documento público notarial y, en caso de documento público administrativo o judicial, mediante comunicación responsable que deberá presentarse junto con la autoliquidación.

c) El cumplimiento del requisito previsto en el párrafo b) del apartado 1 de este artículo se acreditará con el otorgamiento de la escritura pública de compraventa dentro del plazo establecido».

Seis. Se modifica el párrafo d) del apartado 1 del artículo 50, que queda redactado como sigue:

«d) Se aplicará el tipo del 0,1% siempre que el adquirente tenga la consideración de miembro de familia numerosa, que el inmueble se destine a vivienda habitual de dicha familia numerosa y que el valor de la misma no sea superior a 250.000 euros».

Siete. Se modifica el párrafo b) del apartado 1 del artículo 52, que queda redactado como sigue:

«b) En los casinos de juego se aplicará la siguiente tarifa: Base liquidable Hasta euros Cuota íntegra Euros Resto base liquidable Hasta euros Tipo aplicable Porcentaje 0 0 2.000.000 15% 2.000.000 300.000 1.500.000 30% 3.500.000 750.000 1.500.000 40% 5.000.000 1.350.000 en adelante 45% »

Ocho. Se modifica el apartado 1 del artículo 61, que queda redactado como sigue:

«1. Para efectuar la comprobación de valores a efectos de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, la Agencia Tributaria de Andalucía podrá utilizar, indistintamente, cualquiera de los medios previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, conforme a lo dispuesto en los siguientes apartados, salvo que, en el caso de bienes inmuebles, la base imponible sea el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario o el valor declarado, precio o contraprestación pactada por ser superior, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 9.3 y 18 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para el caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones, y en los artículos 10.2 y 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, para el caso del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados».

Nueve. Se añade un nuevo apartado 4 al artículo 70, con la siguiente redacción:

«4. El régimen establecido en los apartados anteriores no será de aplicación a aquellas operaciones a las que les sea aplicable el tipo incrementado dispuesto en el artículo 47».

**[Para consultar el texto íntegro pinche aquí.](#)**

# ARAGÓN

## LEY 8/2022, DE 29 DE DICIEMBRE QUE APRUEBA LA LEY DE PRESUPUESTOS DE ARAGÓN PARA 2023.

Normas Tributarias

CAPÍTULO I

Tributos cedidos

Artículo 64. Modificaciones del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

Se introducen las siguientes modificaciones en el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón:

(...)

Dos. Con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida, se modifica el artículo 131-6 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos:

1. El primer párrafo del apartado 1 del artículo 131-6, que queda sin numerar, tendrá la siguiente redacción:

“Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, en la adquisición mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por los causahabientes distintos del cónyuge y descendientes, se aplicará una reducción del 99 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda proporcionalmente al valor de los citados bienes.”

2. El apartado 2 del artículo 131-6 queda suprimido.

Tres. Con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida, se modifica el primer párrafo del apartado 1 del artículo 131-7 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, con la siguiente redacción:

“1. Las adquisiciones mortis causa que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, tendrán una reducción de la base imponible del 99 por 100 cuando cumplan los siguientes requisitos:”

Cuatro. Con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida, se modifica la letra a) del apartado 1 del artículo 132-2 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, con la siguiente redacción:

“a) El importe de esta reducción, haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes, sumado al de las restantes reducciones aplicadas por el contribuyente por el concepto "Donaciones" en los últimos cinco años, no podrá exceder de 100.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.”

Cinco. Con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida, se modifica el apartado 1 del artículo 132-3 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, con la siguiente redacción:

“1. La reducción prevista en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la transmisión inter vivos de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio será del 99 por 100. El plazo de mantenimiento de lo adquirido, en las condiciones fijadas en tal apartado, será de 5 años.”

Seis. Con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida, se modifica el primer párrafo del apartado 1 del artículo 132-4 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, con la siguiente redacción:

“1. En la adquisición inter vivos de cualquier derecho sobre participaciones en entidades por los donatarios, distintos del cónyuge o descendientes, se aplicará una reducción del 99 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.”

Siete. Con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida, se modifica el primer párrafo del apartado 1 del artículo 132-5 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de

tributos cedidos, con la siguiente redacción:

“1. Las adquisiciones lucrativas inter vivos que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, tendrán una reducción de la base imponible del 99 por 100 cuando cumplan los siguientes requisitos:”

Ocho. Con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida, se modifica la letra a) del apartado 1 del artículo 132-8 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, con la siguiente redacción:

“a) El importe de esta reducción, haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes, sumado al de las restantes reducciones aplicadas por el contribuyente por el concepto "Donaciones" en los últimos cinco años, no podrá exceder de la cantidad de 300.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.”

**[Para consultar el texto íntegro pinche aquí.](#)**

## BALEARES

### LEY 11/2022, DE 28 DE DICIEMBRE QUE APRUEBA LOS PRESUPUESTOS GENERALES DE PARA EL AÑO 2023.

Disposición final cuarta Modificación del Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado

16. Las letras a) y c) del artículo 10 del citado texto refundido quedan modificadas de la siguiente manera:

«a) Como regla general, el tipo medio que resulte de aplicar la siguiente tarifa en función del valor real o declarado -si éste último es superior al real- del bien inmueble objeto de transmisión o de constitución o cesión del derecho real:

Valor total del inmueble, desde (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto de valor hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	400.000	8
400.000,01	32.000	200.000	9
600.000,01	50.000	400.000	10
1.000.000,01	90.000	2.000.000	12
2.000.000,01	210.000	En adelante	13”

«c) No obstante lo dispuesto en la letra a) anterior, cuando el valor real o declarado -siempre que éste último sea superior al real- del inmueble sea igual o inferior a 270.151,20 euros, y siempre que el inmueble haya de constituir, en el momento de la adquisición, la vivienda habitual del adquirente, en los términos establecidos por la normativa reguladora del impuesto

sobre la renta de las personas físicas, y el adquirente no disponga de ningún otro derecho de propiedad o de uso o disfrute respecto a ninguna otra vivienda, el tipo de gravamen aplicable es el 4%.

Asimismo, durante un plazo de cuatro años desde su adquisición, los adquirentes que hayan aplicado este tipo de gravamen en la autoliquidación correspondiente no podrán adquirir ningún otro derecho de propiedad o de uso o disfrute respecto de ninguna otra vivienda. En caso contrario, el contribuyente pagará la parte del impuesto que hubiera aplicado con arreglo a la tarifa a que se refiere la letra a) de este artículo, sin intereses de demora, mediante autoliquidación complementaria que debe presentarse en el plazo máximo de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de este requisito.»

17. El artículo 17 del citado texto refundido queda modificado de la siguiente manera:

«Artículo 17 Tipo de gravamen específico para determinadas operaciones inmobiliarias

Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto la transmisión onerosa o la constitución de derechos reales sobre bienes inmuebles que deban constituir la primera vivienda del adquirente, con el carácter de vivienda habitual, cuando el valor real o declarado -siempre que este último sea superior al real- del inmueble sea igual o inferior a 270.151,20 euros, y el adquirente no disponga de ningún otro derecho de propiedad o de uso o disfrute respecto de ninguna otra vivienda, tributan al tipo de gravamen del 1,2%.»

18. Se añade un nuevo artículo, el artículo 17 bis, en el citado texto refundido, con la redacción siguiente:

«Artículo 17 bis Tipo de gravamen incrementado para determinadas operaciones inmobiliarias

Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto la transmisión onerosa o la constitución de derechos reales sobre bienes inmuebles, cuando el valor real o declarado -siempre que este último sea superior al real- del inmueble sea igual o superior a 1.000.000 de euros, tributan al tipo de gravamen del 2%.»

19. El artículo 48 del citado texto refundido queda modificado de la manera siguiente:

«Artículo 48 Reducción por adquisición de la vivienda habitual por parte de determinados colectivos

1. Cuando en la base imponible correspondiente a una donación a favor de hijos o descendientes del donante se incluya un inmueble que tenga que constituir la primera vivienda habitual de las personas mencionadas, se aplicará una reducción del 60% sobre el valor real de este inmueble.

La reducción será del 95% cuando el donatario sea un hijo o descendiente menor de 36 años, o un hijo o descendiente con discapacidad con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65% o con un grado de minusvalía psíquica igual o superior al 33%, o un hijo o descendiente que a su vez sea padre o madre que conviva con un hijo o hijos integrantes de una familia numerosa o una familia monoparental.

2. La aplicación efectiva de la reducción anterior exige cumplir todas las condiciones siguientes:

a) La adquisición del inmueble que haga el donatario tiene que ser en pleno dominio o mediante la constitución en su favor de un usufructo.

b) El inmueble objeto de adquisición tiene que constituir la primera vivienda habitual en territorio español del donatario, el cual no puede haber sido propietario de ningún otro con el mismo carácter.

c) El valor real o declarado -si este último es superior- del inmueble adquirido no puede superar el importe de 270.151,20 euros.

d) El donatario tiene que residir efectivamente en la vivienda durante un mínimo de tres años desde la fecha de la adquisición.

e) La base imponible total del donatario en el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio fiscal previo a la adquisición no puede superar el importe de 33.000 euros en el caso de tributación individual o de 52.800 euros en el de tributación conjunta.

3. El incumplimiento de los requisitos supone la pérdida del beneficio fiscal y, en este caso, el contribuyente tendrá que presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento e ingresar, junto con la cuota, los intereses de demora correspondientes.»

20. El apartado 1 del artículo 60 del citado texto refundido queda modificado de la siguiente manera:

«1. El régimen jurídico aplicable a los cónyuges en virtud de este capítulo en relación a las reducciones estatales y autonómicas, las cuantías y los coeficientes de patrimonio preexistente correspondientes a cada grupo de clasificación y las bonificaciones y deducciones autonómicas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, se hará extensivo a los miembros de las parejas estables reguladas en la Ley 18/2001, de 19 de diciembre, de parejas estables, siempre que los convivientes

verifiquen todos los requisitos y las formalidades a que se refiere el artículo 1.2 de dicha ley, incluida la inscripción en el Registro de parejas estables de las Illes Balears o en cualquier otro registro público análogo de otras administraciones públicas de estados miembros de la Unión Europea, de estados integrantes del Espacio Económico Europeo o, en general, de otros estados.»

[Para consultar el texto íntegro pinche aquí.](#)

## CANTABRIA

### LEY 11/2022, DE 28 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS.

**Artículo 4. Modificación del Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.**

**Tres.** Se modifica el artículo 5 A), apartados 1 y 5, del texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado, que queda redactado de la siguiente forma:

"1. Mejora reducción por parentesco. En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible la reducción que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

a) Grupo I (adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años): 50.000 €, más 5.000 euros por cada año de menos de veintiuno que tenga el causahabiente.

b) Grupo II (adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiún años o más, cónyuges y ascendientes y adoptantes): 50.000 €.

c) Grupo III (adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad):

- Colaterales de segundo grado por consanguinidad: 25.000 euros.

- Resto de grupo III: 8.000 euros.

d) Grupo IV (adquisiciones por colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y por extraños): no se aplica ninguna reducción por razón de parentesco.

A efectos de la aplicación de las reducciones de la base imponible reguladas en este artículo, se asimilarán a los descendientes incluidos en el Grupo II a aquellas personas llamadas a la herencia y pertenecientes a los Grupos III y IV, vinculadas al causante discapacitado como tutor, curador o guardador de hecho judicialmente declarados."

"5. Mejora reducción por adquisición de vivienda habitual: En las adquisiciones «mortis causa» de los grupos I, II y III de la vivienda habitual del causante, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 por ciento del valor de la misma, con un límite de 125.000 por cada sujeto pasivo. Los parientes colaterales del causante, para poder disfrutar de la reducción establecida en el apartado 1, han de ser mayores de sesenta y cinco años y han de haber convivido con el mismo como mínimo los dos años anteriores a su muerte.

A efectos de la aplicación de la reducción, pueden considerarse como vivienda habitual, además de ésta, un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento, pese a no haber sido adquiridos simultáneamente en unidad de acto, si están ubicados en el mismo edificio o complejo urbanístico y si en la fecha de la muerte del causante se hallaban a su disposición, sin haberse cedido a terceros."

**Cuatro.** Se modifica el artículo 9, apartados 4 y 10 del texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado, que queda redactado de la siguiente

forma:

"4. Se fija un tipo reducido del 5 por ciento para las adquisiciones de viviendas que vayan a ser objeto de inmediata rehabilitación.

Requisitos para su aplicación:

a) En el documento público en el que se formalice la compraventa se hará constar que la vivienda va a ser objeto de inmediata rehabilitación.

b) La edificación objeto de compraventa debe mantener el uso de vivienda al menos durante los tres años siguientes a la conclusión de las obras de rehabilitación.

c) El coste total de las obras de rehabilitación será como mínimo del 25 por ciento del precio de adquisición de la vivienda que conste en escritura. La cuota soportada en las facturas por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) no se tendrá en cuenta para el cómputo del coste total de las obras de rehabilitación cuando el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA.

d) Las obras de rehabilitación deberán finalizarse en un plazo inferior a dieciocho meses desde la fecha de devengo del impuesto.

A los efectos de este artículo son obras de rehabilitación de viviendas las siguientes:

a) Obras de reconstrucción de las viviendas, que comprendan la consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas.

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

c) Obras de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

d) Obras de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

e) Obras de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

f) Obras de supresión de barreras arquitectónicas y/o instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por personas con discapacidad.

g) Obras de albañilería, fontanería y carpintería para la adecuación de habitabilidad de la vivienda que la proporcionen condiciones mínimas respecto a su superficie útil, distribución

interior, aislamiento acústico, servicios higiénicos u otros servicios de carácter general.

h) Obras destinadas a la mejora y adecuación de la envolvente térmica de la vivienda, de instalación o mejora de los sistemas de calefacción, de las instalaciones eléctricas, de agua, climatización y protección contra incendios.

i) Obras de rehabilitación energética destinadas a la mejora del comportamiento energético de la vivienda reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas

e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

Se excluye del concepto de obras de rehabilitación de vivienda las realizadas por el propio titular de la misma sin contar con la participación de profesionales de la construcción.

En el plazo máximo del mes siguiente a los dieciocho meses desde el devengo, el sujeto pasivo deberá presentar ante el Servicio de Tributos u oficina Liquidadora del Distrito Hipotecario competente la siguiente documentación:

a) La licencia municipal de obras de rehabilitación de la vivienda en la que conste el importe de las mismas, así como la acreditación del pago para la comprobación de la base sobre la que se solicitó. Dicha base, sumadas las partidas que se descuentan para su cálculo (entre otras, su correspondiente IVA), supondrá como mínimo el que da derecho a la aplicación del presente tipo reducido.

b) Una relación firmada de las facturas derivadas de la rehabilitación, con indicación para cada una del número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior, el nombre y apellidos, razón social o

denominación completa y número de identificación fiscal de quién la expide, y el importe total de la factura desglosando, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, será requisito para la aplicación del tipo reducido la conservación de dichas facturas por un plazo de 4 años desde que finalice el mes del periodo de presentación

de la documentación.

El incumplimiento de la obligación de presentar la documentación reseñada en el plazo establecido o la falta de adecuación de las obras realizadas, determinarán la pérdida del derecho

al tipo reducido.

La aplicación del tipo reducido estará condicionada a que los importes satisfechos por la rehabilitación sean justificados con factura y abonados mediante tarjeta de crédito o débito,

transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuenta en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen las obras o presten los servicios. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo."

"10. Para que sean aplicables los anteriores tipos reducidos, deberán solicitarse expresamente en el documento en que se formalice la transmisión, promesa u opción de compra, o bien en la rectificación o subsanación que se presente en un plazo máximo de tres meses desde dicha formalización."

**Cinco.** Se modifica el artículo 11 del texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado, que queda redactado de la siguiente forma:

"Artículo 11. Tipos de gravamen aplicables a la transmisión onerosa de bienes muebles.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 49.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y en orden a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.1 del texto refundido de la Ley de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, la cuota tributaria en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los tipos de gravamen previstos en este artículo.

Con carácter general, se aplicará el tipo del 8 por ciento en la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía.

No obstante, en la transmisión de vehículos usados se tributará de acuerdo con la siguiente escala:

-Turismos y todoterrenos con excepción de los vehículos catalogados como históricos:

Antigüedad Cilindrada Cuota fija

Más de 10 años Hasta 999 C.C. 55 €

Más de 10 años Desde 1.000 C.C. hasta 1499 C.C. 75 €

Más de 10 años Desde 1.500 C.C. hasta 1.999 C.C. 115 €

-Vehículos comerciales e industriales, excepto camiones:

Antigüedad Cilindrada Cuota fija

Más de 12 años Hasta 1.499 C.C. 60 €

Más de 12 años Desde 1.500 C.C. hasta 1.999 C.C. 75 €

Más de 12 años Mayor de 1.999 C.C. 130 €

Más de 8 años hasta 12 Hasta 1.499 C.C. 120 €

Más de 8 años hasta 12 Desde 1.500 C.C. hasta 1.999 C.C. 150 €

Más de 8 años hasta 12 Mayor de 1.999 C.C. 350 €

Más de 5 años hasta 8 Hasta 1.499 C.C. 250 €

Más de 5 años hasta 8 Desde 1.500 C.C. hasta 1.999 C.C. 350 €

Más de 5 años hasta 8 Mayor de 1.999 C.C. 450 €

— Embarcaciones a Vela:

Antigüedad Eslora (m) Cuota fija

Más de 14 años Inferior a 4 m. 15 €

Más de 14 años Entre 4 m. y menos de 5 m. 30 €

Más de 14 años Entre 5 m. y menos de 6 m. 50 €

Más de 14 años Entre 6 m. y menos de 7 m. 95 €

Más de 11 años hasta 14 Inferior a 4 m. 30 €

Más de 11 años hasta 14 Entre 4 m. y menos de 5 m. 55 €

Más de 11 años hasta 14 Entre 5 m. y menos de 6 m. 95 €

Más de 11 años hasta 14 Entre 6 m. y menos de 7 m. 175 €

Más de 8 años hasta 11 Inferior a 4 m. 50 €

Más de 8 años hasta 11 Entre 4 m. y menos de 5 m. 100 €

Más de 8 años hasta 11 Entre 5 m. y menos de 6 m. 170 €

Más de 8 años hasta 11 Entre 6 m. y menos de 7 m. 300 €

— Embarcaciones a Motor (valor del casco):

Antigüedad Eslora (m) Cuota fija

Más de 14 años Inferior a 4 m. 30 €

Más de 14 años Entre 4 m. y menos de 5 m. 40 €

Más de 14 años Entre 5 m. y menos de 6 m. 65 €

Más de 14 años Entre 6 m. y menos de 7 m. 115 €

Más de 11 años hasta 14 Inferior a 4 m. 50 €

Más de 11 años hasta 14 Entre 4 m. y menos de 5 m. 70 €

Más de 11 años hasta 14 Entre 5 m. y menos de 6 m. 125 €

Más de 11 años hasta 14 Entre 6 m. y menos de 7 m. 220 €

Más de 8 años hasta 11 Inferior a 4 m. 85 €

Más de 8 años hasta 11 Entre 4 m. y menos de 5 m. 120 €

Más de 8 años hasta 11 Entre 5 m. y menos de 6 m. 220 €

Más de 8 años hasta 11 Entre 6 m. y menos de 7 m. 375 €

- El resto de los vehículos tributarán al 8 %.

A esta cuota se sumará la correspondiente a la cuota resultante al valor de los motores que tuviera incorporados la embarcación, de acuerdo con lo regulado en la Orden correspondiente del Ministerio Hacienda por la que se aprueban los precios medios de venta."

**Seis.** Se introduce un nuevo apartado 10 bis en el artículo 13 del texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado, que queda redactado de la siguiente forma:

"10 bis. Para que sean aplicables los anteriores tipos reducidos, deberán solicitarse expresamente en el documento notarial en que se formalice la transmisión, promesa u opción de compra, o bien en la rectificación o subsanación que se presente en un plazo máximo de tres meses desde dicha formalización."

**Para consultar el texto íntegro pinche aquí.**

## CASTILLA Y LEÓN

### LEY 2/2022, DE 1 DICIEMBRE, DE REBAJAS TRIBUTARIAS EN LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN

Artículo 1.– Modificación del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre

4. Se modifica el apartado 6 del artículo 25 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, que queda redactado en los siguientes términos:

«6. En las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la sede social o centro de trabajo de empresas o negocios profesionales se aplicará un tipo reducido del 2 % en los siguientes supuestos:

a) Que la empresa o el negocio profesional tengan su domicilio fiscal y social en alguno de los municipios o entidades locales menores previstos en el artículo 7, apartado 1, c), de este texto refundido.

b) Que la empresa o negocio profesional cumpla los requisitos establecidos en las letras b), c) y d) del apartado 5 anterior.»

5. Se incorpora un nuevo apartado 7 al artículo 25 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, con la siguiente redacción:

«7. En las transmisiones patrimoniales onerosas a que se refieren los artículos 9, 10 y 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, y siempre que resulten aplicables las reducciones que en los mismos se recogen, se aplicará sobre la base liquidable resultante un tipo reducido del 4 %, siempre que se mantenga la adquisición durante los cinco años siguientes a la fecha de escritura pública que documente la adquisición, salvo fallecimiento.»

6. Se incorpora un nuevo artículo 27 bis al texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, con la siguiente redacción:

«Artículo 27 bis. Bonificación en la cuota por arrendamiento de fincas rústicas. Se establece una bonificación en la cuota del impuesto del 100 por 100 aplicable en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas a los arrendamientos de fincas rústicas, siempre que el arrendatario tenga la condición de agricultor profesional y sea titular de una explotación agraria prioritaria a la que queden afectos los elementos arrendados.»

**[Para consultar el texto íntegro pinche aquí.](#)**

## EXTREMADURA

### LEY 6/2022, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA PARA EL AÑO 2023

Disposición adicional segunda Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tipo de gravamen reducido en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados para la adquisición de viviendas medias.

Durante el año 2023 se aplicará el tipo de gravamen del 0,1 % a las escrituras públicas que documenten las adquisiciones de inmuebles destinados a vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

1. Que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 47 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.
2. Que el devengo del hecho imponible se produzca entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023.
3. Que se trate de viviendas con protección pública y calificadas como viviendas medias.

**[Para consultar el texto íntegro pinche aquí.](#)**

# GALICIA

## LEY 7/2022, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS.

Artículo 4. Reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades

Se modifica la letra b) del artículo 7.Cuatro del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, con la siguiente redacción:

«b) Que, en la fecha del devengo del impuesto, a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones les sea aplicable la exención regulada en el número 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio. A estos efectos, la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad debe ser:

b.1) Con carácter general, del 50 % como mínimo, ya sea de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el sexto grado de la persona fallecida, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

b.2) Del 5 % computado de forma individual, o del 20 % conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el sexto grado de la persona fallecida, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción, cuando se trate de participaciones en entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

En caso de que tan solo se tenga derecho parcial a la exención regulada en el número 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción. No obstante, también será aplicable la reducción a la tesorería, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio ejercicio como en los diez ejercicios anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores de entidades participadas cuando los ingresos obtenidos por estas procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas».

Artículo 5. Reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades

Se modifica la letra d) del artículo 8.Cuatro del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, con la siguiente redacción:

«d) Que, en la fecha del devengo del impuesto, a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones les sea aplicable la exención regulada en el número 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el

patrimonio. A estos efectos, la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad debe ser:

d.1) Con carácter general, del 50 % como mínimo, ya sea de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el sexto grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

d.2) Del 5 % computado de forma individual, o del 20 % conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el sexto grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción, cuando se trate de participaciones en entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

En caso de que tan solo se tenga derecho parcial a la exención regulada en el número 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, también será de aplicación, en la misma proporción, esta reducción. No obstante, también será aplicable la reducción a la tesorería, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio ejercicio como en los diez ejercicios anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores de entidades participadas cuando los ingresos obtenidos por estas procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas».

**[Para consultar el texto íntegro pinche aquí.](#)**

## MURCIA

### LEY 12/2022, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA PARA EL EJERCICIO 2023

Artículo 56 Modificación del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre

Se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes:

Tres. Con efectos desde la entrada en vigor de la Ley y vigencia indefinida, se modifica el artículo 6, en los siguientes términos

1. Se suprime el apartado b) del punto 5, pasando el actual apartado c) a ser el nuevo apartado b).

2. Se modifica el apartado a) del punto 6, con la siguiente redacción:

«a) Que el inmueble adquirido tenga o vaya a tener la condición de vivienda habitual del sujeto pasivo.»

3. Se modifica el apartado a) del punto 9, con la siguiente redacción:

«a) Que el inmueble adquirido tenga o vaya a tener la condición de vivienda habitual del sujeto pasivo.»

Cuatro. Con efectos desde la entrada en vigor de la Ley y vigencia indefinida, se modifica el artículo 7, en los siguientes

términos:

1. Se modifica el apartado a) del punto 4, con la siguiente redacción:

«a) Que el inmueble adquirido tenga o vaya a tener la condición de vivienda habitual del sujeto pasivo.»

2. Se suprime el apartado b) del punto 5, pasando el actual apartado c) a ser el nuevo apartado b).

3. Se modifica el apartado a) del punto 6, con la siguiente redacción:

«a) Que el inmueble adquirido tenga o vaya a tener la condición de vivienda habitual del sujeto pasivo.»

Disposiciones derogatorias

Disposición derogatoria única Derogación normativa

2. Se deroga la disposición adicional de la Ley 4/2003, de 10 de abril, de Regulación de los tipos aplicables en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a las viviendas acogidas al Plan de Vivienda Joven de la Región de Murcia.

**[Para consultar el texto íntegro pinche aquí.](#)**

## COMUNIDAD VALENCIANA

### LEY 8/2022, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA, Y DE ORGANIZACIÓN DE LA GENERALITAT

#### CAPÍTULO II. Tributos cedidos

SECCIÓN ÚNICA. Modificación de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos

##### Artículo 15

Se modifica el primer párrafo del apartado II del Preámbulo de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que queda redactado como sigue:

Desde un punto de vista sustantivo, las distintas medidas recogidas en esta ley resultan enmarcables dentro de la política social y económica del Gobierno valenciano, cuya sensibilidad hacia los problemas que se suscitan en ámbitos tan fundamentales de nuestra convivencia como el de la familia, la tercera edad, las personas afectadas por algún tipo de discapacidad, los jóvenes, la vivienda, el medio ambiente o la cultura es manifiesta, constituyendo, además, un decidido apoyo a la solución de dichos problemas.

##### Artículo 16

Se modifica el tercer párrafo del apartado II del Preámbulo de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que queda redactado como sigue:

Por otra parte, la tercera edad representa un estrato de nuestra población que, por su importancia específica, debe ser también destinatario de la acción legislativa tributaria de las Cortes Valencianas. De igual modo, especial atención merecen las personas con discapacidad, que desde los primeros momentos de la vigente etapa constitucional cuentan con normas destinadas a la protección de su específica situación socioeconómica y laboral. De conformidad con los criterios inspirado-

res de dichas normas, la presente Ley dispensa asimismo atención a estos ciudadanos, elevando la cuantía de los beneficios fiscales de los que actualmente disfrutaban, además de crear otros de nuevo cuño. Conocidas son también las dificultades de nuestros jóvenes para acceder a su primera vivienda habitual.

### Artículo 17

Se modifica el primer párrafo del apartado V del Preámbulo de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que queda redactado como sigue:

En relación con el resto de la tributación cedida, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de conformidad con la política autonómica en esta materia, se eleva en un 50 por ciento la cuantía de la reducción a favor de causahabientes con discapacidad. Se crea, por otra parte, una reducción nueva, de carácter, pues, netamente autonómico, cuyo objeto es favorecer la sucesión en el núcleo familiar de parcelas agrícolas de reducida dimensión, tan típicas de algunas zonas de nuestra geografía agraria.

### Artículo 19

Se modifica la letra b del apartado 1 del artículo 10 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que queda redactado como sigue:

b) En las adquisiciones por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, se aplicará una reducción de 120.000 euros, además de la que pudiera corresponder en función del grado de parentesco con el causante. En las adquisiciones por personas con discapacidad psíquica, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, y por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, la reducción antes citada será de 240.000 euros.

### Artículo 20

Se modifica el número 2.º del artículo 10.bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que queda redactado como sigue:

2.º) En las adquisiciones por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, y con discapacidad psíquica, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, se aplicará una reducción a la base imponible de 240.000 euros.

Cuando la adquisición se efectúe por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, que sean padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante, se aplicará una reducción de 120.000 euros. Igual reducción, con los mismos requisitos de discapacidad, resultará aplicable a los nietos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a los abuelos, siempre que su hijo, que era progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

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

En ambos casos, la aplicación de estas reducciones resultará compatible con la de las reducciones que pudieran corresponder en virtud de lo dispuesto en el apartado 1º) de este artículo.

### Artículo 21

Se modifica la letra c del apartado 1 del artículo 12.bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que queda redactado como sigue:

c) Una bonificación del 75 por ciento las adquisiciones mortis causa por personas con discapacidad física o sensorial con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento o por personas con discapacidad psíquica con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.

La aplicación de esta bonificación excluirá la de los apartados a o b.

### Artículo 22

Se modifica el artículo 12 quater de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que queda redactado como sigue:

Artículo 12 quater. Asimilación a cónyuges de las parejas de hecho en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se asimilan a cónyuges los miembros de parejas de hecho cuya unión cumpla los requisitos establecidos en la Ley 5/2012, de 15 de octubre, de la Generalitat, de uniones de hecho formalizadas de la Comunitat Valenciana, y se encuentren inscritas en el Registro de Uniones de Hecho Formalizadas de la Comunitat Valenciana o registros análogos establecidos por otras administraciones públicas del Estado español, de países pertenecientes a la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo, o de terceros países.

### Artículo 23

Se modifica el apartado uno del artículo 13 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, que queda redactado como sigue:

Uno. El 10 por ciento en las adquisiciones de inmuebles, así como en la constitución o cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía, excepto que sea aplicable alguno de los tipos previstos en los apartados siguientes.

No obstante, cuando el valor de los bienes inmuebles transmitidos o del derecho que se constituya o ceda sobre los mismos sea superior a un millón de euros, el tipo aplicable será el 11 por ciento.

### Artículo 24

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

A los efectos de la aplicación del tipo de gravamen del apartado uno, las adquisiciones relacionadas con una finca registral realizadas al mismo transmitente en el plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto.

### Artículo 25

Se modifica el número 3 del apartado cuatro del artículo 13 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que queda redactado como sigue:

3) En las adquisiciones de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual de una persona con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, o psíquica, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, por la parte del bien que aquel adquiera.

**[Para consultar el texto íntegro pinche aquí.](#)**

## COMUNIDADES FORALES

### NAVARRA

## LEY FORAL 36/2022, DE 28 DE DICIEMBRE, DE MODIFICACIÓN DE DIVERSOS IMPUESTOS Y OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS

Artículo Cuarto. Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los preceptos del Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, que a continuación se relacionan, quedarán redactados del

siguiente modo:

Uno. Artículo 3.º2.

“2. A los efectos del Impuesto la adopción se equipara a la consanguinidad. Asimismo, se entenderá que la persona adoptada conserva el grado de parentesco que tenía con su familia de origen antes de constituirse la adopción”.

Dos. Artículo 34.1.d) b) b”) y supresión de la subletra c”).

“b”) Que el adquirente no enajene la vivienda heredada y esta constituya su residencia habitual durante los cinco años siguientes a su adquisición, salvo que concurra alguna de las circunstancias previstas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en virtud de las cuales se exonera de la obligación temporal de mantener la vivienda como habitual”.

Tres. Disposición adicional segunda.3, segundo párrafo, con efectos para los hechos imposables que se produzcan a partir del 1 de enero de 2023.

“También se considerarán afectadas por un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 las personas que tengan reconocida una situación de dependencia en cualquiera de sus grados”.

Cuatro. Disposición transitoria segunda, adición. La actual disposición transitoria única, pasará a ser la disposición transitoria primera, con efectos para los hechos imposables que se produzcan a partir del 1 de enero de 2023.

“Disposición transitoria segunda. -Personas incapacitadas judicialmente sujetas a patria potestad prorrogada o rehabilitada en virtud de sentencias dictadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 8/2021.

Cuando en aplicación de la disposición transitoria quinta de la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica se mantengan situaciones de incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada en virtud de sentencias dictadas con anterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley, la disposición adicional segunda se aplicará, en los términos vigentes a 31 de diciembre de 2022”.

Artículo Quinto. Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Los preceptos del Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril, que a continuación se relacionan, quedarán redactados del siguiente modo:

Uno. Artículo 3.º 2 B).

“B) Los excesos de adjudicación declarados y compensados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 segundo párrafo, y 1062 primer párrafo del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento.

Los excesos de adjudicación no compensados tributarán, en todo caso, conforme a las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

Dos. Artículo 8.º 1 b).

“b) Por excepción a lo dispuesto en la letra anterior, la transmisión de viviendas, incluidos los anejos inseparables de ellas, tributará:

1.º Al 5 por 100, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que el adquirente forme parte de una unidad familiar en la que estén integrados dos o más hijos.

B) Que como resultado de la transmisión se adquiera el pleno dominio de la vivienda, sin que en ningún caso sea como consecuencia de la consolidación del dominio desmembrado con anterioridad en usufructo y nuda propiedad.

C) Que la vivienda se destine a residencia habitual de la unidad familiar.

D) Que ningún miembro de la unidad familiar sea propietario en el momento de la adquisición de otra vivienda en la Comunidad Foral de Navarra en un porcentaje superior al 25 por 100.

El tipo reducido se aplicará sobre una base imponible máxima de 180.304 euros, que será única por unidad familiar y por vivienda.

Cuando la citada base imponible supere esa cantidad, el tipo del 5 por 100 se aplicará únicamente sobre 180.304 euros, gravándose el exceso al tipo general de las transmisiones de inmuebles.

A efectos de este ordinal se atenderá al concepto de unidad familiar establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.º Al 4 por 100 cuando la vivienda se destine a vivienda habitual del sujeto pasivo y esté ubicada en un municipio que haya sido considerado en riesgo de despoblación mediante orden foral de la persona titular del departamento competente en materia de administración local y despoblación. El destino a vivienda habitual deberá constar expresamente en el documento público que formalice la transmisión.

A efectos de esta letra b), se atenderá al concepto de vivienda habitual definido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Reglamentariamente se establecerán los requisitos documentales necesarios para la justificación de las condiciones establecidas en esta letra”.

Tres. Artículo 35.I.B.26, primer párrafo.

“26. Las escrituras públicas de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y del nuevo Código de Buenas Prácticas que se introduce con el Real Decreto-ley 19/2022, de 22 de noviembre, por el que se establece un Código de Buenas Prácticas para aliviar la subida de los tipos de interés en préstamos hipotecarios sobre vivienda habitual, se modifica el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y se adoptan otras medidas estructurales para la mejora del mercado de préstamos hipotecarios, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados”.

Cuatro. Artículo 35.I.B, adición de un apartado 34.

“34. Las transmisiones por cualquier título de bienes o derechos efectuadas en pago de indemnizaciones, en la cuantía judicialmente reconocida, en beneficio de las hijas, hijos, menores sujetos a tutela o personas con discapacidad con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica, a cargo de mujeres fallecidas como consecuencia de violencia contra la mujer, en los términos en que se defina por la ley o por los instrumentos internacionales ratificados por España”.

Artículo decimotercero. – Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra

Con efectos a partir del 1 de enero de 2023, los preceptos de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, que a continuación se relacionan, quedarán redactados del siguiente modo:

Dos. Los coeficientes máximos establecidos en el artículo 175.2 serán los siguientes:

COEFICIENTE	PERIODO DE GENERACIÓN
0,28	Igual o superior a 20 años
0,28	19 años
0,06	18 años
0,06	17 años
0,06	16 años
0,06	15 años
0,06	14 años
0,07	13 años
0,08	12 años
0,14	11 años
0,21	10 años
0,27	9 años
0,42	8 años
0,47	7 años
0,40	6 años
0,33	5 años
0,26	4 años
0,19	3 años
0,22	2 años
0,19	1 años
0,06	Inferior a 1 año*

**[Para consultar el texto íntegro pinche aquí.](#)**

# PAÍS VASCO

## VIZCAYA

### NORMA FORAL 10/2022, DE 28 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA PARA EL AÑO 2023

#### Artículo 59. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Con efectos desde 1 de enero de 2023, los importes máximos de los coeficientes a aplicar sobre el valor del terreno en el momento de devengo, según el periodo de generación del incremento de valor, a que se refiere el apartado 3 del artículo 4 de la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, serán los siguientes:

Periodo de generación	Coeficiente
Inferior a 1 año	0,15
1 año	0,15
2 años	0,14
3 años	0,15
4 años	0,17
5 años	0,18
6 años	0,19
7 años	0,18
8 años	0,15
9 años	0,12
10 años	0,10
11 años	0,09
12 años	0,09
13 años	0,09
14 años	0,09
15 años	0,10
16 años	0,13
17 años	0,17
18 años	0,23
19 años	0,29
Igual o superior a 20 años	0,45

#### DISPOSICIONES ADICIONALES

##### D.A. 1ª. Interés de demora

Con efectos desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre del año 2023, el interés de demora a que se refiere el artículo 26 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia será del 4,0625%.

**[Para consultar el texto íntegro pinche aquí.](#)**

# ÁLAVA

## Norma Foral 24/2022, de 23 de diciembre, de medidas tributarias para 2023

(Se transcriben los artículos de mayor interés.)

### Artículo 5. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Con efectos a partir del 1 de enero de 2023, se modifica el artículo 22 de la Norma Foral 11/2015, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que queda redactado como sigue:

#### “Artículo 22. Base liquidable

1. En las adquisiciones “mortis causa” o por cualquier otro título sucesorio, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible la reducción que corresponda según los grados de parentesco o relación siguientes:

Grupo 0: adquisiciones por el cónyuge o pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, descendientes o ascendientes en línea recta por consanguinidad o adoptantes o adoptados, 400.000,00 euros.

Grupo I: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de la pareja de hecho por aplicación de la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, 38.156,00 euros.

Grupo II: adquisiciones por colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños, no hay lugar a reducción. Ç

En las adquisiciones por personas que tengan la consideración legal de discapacitados, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento de acuerdo con el baremo a que se refiere la legislación vigente se aplicará una reducción de 56.109,00 euros.

La reducción será de 176.045,00 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento o que conforme a lo establecido en los anexos I y II del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre y en el Real Decreto 504/2007, de 20 de abril, por el que se aprueba el baremo de valoración de la situación de dependencia establecido por la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia tengan una dependencia moderada (Grado I) o superior. En ningún caso se podrá aplicar reducción de forma simultánea por ambos conceptos.

Además de lo señalado en el párrafo anterior, a estas personas se les aplicarán las siguientes normas:

a) En lugar de la reducción a que se refiere el primer párrafo de este apartado 1 se aplicará, con independencia del grado de parentesco, la reducción de 38.156,00 euros, más 4.770,00 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 119.930,00 euros.

b) Se aplicará la tarifa I a que se refiere el artículo 24 de esta norma foral. Lo dispuesto en los tres párrafos anteriores no será de aplicación a aquellas personas que tengan la consideración legal de discapacitados o dependientes, con independencia del grado de discapacidad o dependencia, que se encuentren incluidas en el grupo 0.

2. En las adquisiciones de cantidades percibidas por razón de los seguros sobre la vida, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las siguientes reducciones en función del parentesco entre el contratante o tomador del seguro y el beneficiario:

a) 400.000,00 euros, cuando sea el señalado en el grupo 0.

b) El 50 por ciento con el límite de 200.000,00 euros, cuando sea el señalado en el Grupo I.

c) El 10 por ciento con el límite de 40.000,00 euros, cuando sea el señalado en el grupo II. No obstante, en los seguros colectivos o contratados por las empresas en favor de sus empleados, las anteriores reducciones se practicarán en función del parentesco entre el asegurado y el beneficiario.

3. Se aplicará una reducción del 100 por ciento a los seguros de vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público. Esta reducción será aplicable a todas las personas posibles beneficiarias.

4. En las adquisiciones por título de donación o equiparable, la base liquidable coincidirá, en todo caso, con la imponible.

5. Las adquisiciones "mortis causa" o por cualquier otro título sucesorio de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, así como de derechos de usufructo sobre los mismos, a las que sea de aplicación la exención regulada en los apartados uno a seis del artículo 6 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, por el cónyuge o pareja de hecho constituida conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, ascendientes y descendientes o adoptantes y adoptados, o por colaterales hasta cuarto grado del causante, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, gozarán de una reducción del 95 por ciento en la base imponible del Impuesto correspondiente al objeto bonificado, siempre que la adquisición se mantuviera durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de ese plazo o que se liquidara la empresa o entidad como consecuencia de un procedimiento concursal.

En las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de pactos sucesorios con eficacia de presente, el plazo de cinco años, a que se refiere el párrafo anterior, se contará a partir del momento en que tenga lugar la transmisión. Asimismo esta reducción será de aplicación a la adquisición de los derechos de usufructo sobre la empresa individual, el negocio profesional o participaciones en entidades a que se refiere el primer párrafo de este apartado, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el adquirente, o percibiera éste los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada. En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia, se deberá satisfacer la parte del Impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora correspondientes.

6. La adquisición lucrativa "inter vivos" o "mortis causa" del pleno dominio, del usufructo, la nula propiedad, del derecho de superficie o del derecho de uso y habitación de la vivienda en la que el adquirente hubiese convivido con el transmitente durante los dos años anteriores a la transmisión, gozará de una reducción del 95 por ciento en la base imponible correspondiente a la vivienda, con el límite máximo de 212.242,00 euros. El requisito de convivencia quedará acreditado por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

7. Las adquisiciones "inter vivos" de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, a la que sea de aplicación la exención regulada en los apartados uno a seis del artículo 6 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, por el cónyuge o pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, ascendientes y descendientes o adoptantes y adoptados, gozarán de una reducción del 95 por ciento en la base imponible del impuesto, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la persona donante tenga sesenta o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si la persona donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al consejo de administración de la sociedad.

c) En cuanto a la persona donataria, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención regulada en el artículo 6 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que fallezca dentro de este plazo, o que la empresa o entidad se liquide como consecuencia de un procedimiento concursal. Asimismo, la persona donataria no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del Impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora correspondientes."

Artículo 6. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Con efectos a partir del 1 de enero de 2023, se introducen las siguientes modificaciones en la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Uno. Se modifica el punto 3 de la letra A) del apartado uno del artículo 69, que queda redactado como sigue:

"3. Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 4 de la Norma Foral 35/2021, de 23 de diciembre, de

Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal específico en la forma prevista en el artículo 16 de dicha norma foral, así como las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación otra normativa de mecenazgo que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 4 y 5 de la citada norma foral.”

Dos. Se añade un nuevo apartado 53 en la letra B) del apartado uno del artículo 69, que queda redactada como sigue: “53. Las transmisiones por cualquier título de bienes o derechos efectuadas en pago de indemnizaciones, en la cuantía judicialmente reconocida, en beneficio de las hijas, hijos y menores o personas con discapacidad sujetas a tutela, guarda y custodia o con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica, cuyo ejercicio se llevara a cabo por las mujeres fallecidas como consecuencia de violencia machista contra las mujeres, en los términos en que se defina por la ley o por los instrumentos internacionales ratificados por España.

**Para consultar el texto íntegro pinche aquí.**

## DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 12/2022, DEL CONSEJO DE GOBIERNO FORAL DE 27 DE DICIEMBRE

Aprobar la modificación del Texto Refundido de la Norma Foral del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobado por el Decreto Foral Normativo 4/2021, de 29 de septiembre

Artículo Único. Modificación del Texto Refundido de la Norma Foral del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobado por el Decreto Foral Normativo 4/2021 de 29 de septiembre del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Se sustituye la tabla de coeficientes máximos contenida en el apartado 4 del artículo 4 del Texto Refundido de la Norma Foral del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobado por el Decreto Foral Normativo 4/2021, de 29 de septiembre, por la siguiente tabla:

Periodo de generación	Coefficiente
Inferior a 1 año	0,15
1 año	0,15
2 años	0,14
3 años	0,15
4 años	0,17
5 años	0,18
6 años	0,19
7 años	0,18
8 años	0,15
9 años	0,12
10 años	0,10
11 años	0,09
12 años	0,09
13 años	0,09
14 años	0,09
15 años	0,10
16 años	0,13
17 años	0,17
18 años	0,23
19 años	0,29
Igual o superior a 20 años	0,45

## DISPOSICIÓN ADICIONAL ÚNICA

La nueva tabla aprobada en el artículo único del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal se aplicará a los hechos imposables devengados desde el 1 de enero de 2023, sin perjuicio de que, una vez aprobada por el respectivo ayuntamiento la adaptación de su ordenanza fiscal a lo dispuesto en el referido artículo único, deberá procederse a realizar las regularizaciones oportunas por parte de la Administración Tributaria.

## DISPOSICIÓN TRANSITORIA ÚNICA. Plazo de adaptación para las Ordenanzas Fiscales

Las entidades locales dispondrán hasta el 30 de junio de 2023 para modificar las ordenanzas fiscales que sean necesarias al objeto de adaptar su normativa a lo previsto en este Decreto Normativo de Urgencia Fiscal.

**[Para consultar el texto íntegro pinche aquí.](#)**

## GUIPUZCOA

### NORMA FORAL 1/2023, DE 17 DE ENERO, POR LA QUE SE APRUEBAN DETERMINADAS MODIFICACIONES TRIBUTARIAS PARA EL AÑO 2023.

Artículo 5. Modificación de la Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Uno. El primer párrafo del apartado 3 del artículo 44 queda redactado en los siguientes términos:

« 3. Las adquisiciones «mortis causa» de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, así como de derechos de usufructo sobre los mismos, a los que sea de aplicación la exención regulada en los apartados uno a seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, por el cónyuge, la pareja de hecho, las y los ascendientes, descendientes, o colaterales hasta el cuarto grado de la persona fallecida, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, gozarán de una reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto, siempre que la adquisición se mantuviera durante los 5 años siguientes al fallecimiento de la persona causante, salvo que falleciese la persona adquirente dentro de ese plazo o que se liquidara la empresa o entidad como consecuencia de un procedimiento concursal.»

Dos. La introducción del primer párrafo del apartado 4 del artículo 44 queda redactado en los siguientes términos:

«4. Las adquisiciones «inter-vivos» de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en los apartados uno a seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, por el cónyuge, la pareja de hecho, las y los ascendientes, descendientes o colaterales hasta el cuarto grado de la persona transmitente, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, gozarán de una reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto, siempre que concurren las condiciones siguientes:»

Artículo 6. Modificación de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

Uno. El artículo 35 queda redactado en los siguientes términos:

### «Artículo 35.

Reglamentariamente se establecerá la forma, estampación, especie, características y numeración de los efectos timbrados, los casos y el procedimiento de obtener su timbrado directo, las condiciones para el canje de tales efectos y el modo de efectuar la inutilización de los mismos.»

Dos. El número 39 de la letra B) del artículo 41.I queda redactada en los siguientes términos:

«39. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del Covid-19, y del nuevo Código de Buenas Prácticas que se introduce con el Real Decreto-ley 19/2022, de 22 de noviembre, por el que se establece un Código de Buenas Prácticas para aliviar la subida de los tipos de interés en préstamos hipotecarios sobre vivienda habitual, se modifica el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y se adoptan otras medidas estructurales para la mejora del mercado de préstamos hipotecarios, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto.»

Tres. Se añade un número 45 al artículo 41.I.B), con el siguiente contenido:

«45. Las transmisiones por cualquier título de bienes o derechos efectuadas en pago de indemnizaciones, en la cuantía judicialmente reconocida, en beneficio de las hijas, hijos y menores o personas con discapacidad sujetas a tutela, guarda y custodia o con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica, cuyo ejercicio se llevara a cabo por las mujeres fallecidas como consecuencia de violencia machista contra las mujeres, en los términos en que se defina por la Ley o por los instrumentos internacionales ratificados por España.»

Cuatro. Se añade un número 46 al artículo 41.I.B), con el siguiente contenido:

«46. Las transmisiones y demás actos y contratos llevados a cabo por las entidades que, reuniendo los requisitos establecidos en los artículos 4 y 5 de la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo del Territorio Histórico de Gipuzkoa, apliquen la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo del Territorio Histórico de Bizkaia, la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo del Territorio Histórico de Álava, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o aquellas que sustituyan a las anteriormente mencionadas, así como por aquellos organismos y entidades a los que se refiere el segundo párrafo de la letra i) del artículo 18 de la Norma Foral 3/2004 citada anteriormente.»

Artículo 11. Modificación de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Se modifica el primer párrafo de la letra b) del artículo 1.2 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que queda redactado en los siguientes términos:

«b) El incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana con ocasión de las transmisiones derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VII del Título VI de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 111 de la citada norma foral, cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el referido capítulo VII del Título VI.»

**[Para consultar el texto íntegro pinche aquí.](#)**

TEMAS FISCALES.....44

“LA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA EN EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS”

**Juan Calvo Végez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura. ....44**

## TEMAS FISCALES

### “LA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA EN EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS”.

**Juan Calvo Vérguez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.**

#### I. CONSIDERACIONES GENERALES.

Como es sabido, con carácter general, por escritura de declaración de obra nueva cabe entender aquella en virtud de la cual se formaliza el nacimiento al mundo jurídico de una nueva construcción. La declaración de obra nueva constituye así un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al Registro de la Propiedad.

¿Ha de quedar sujeta esta figura a la tributación por la cuota variable del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD)? *A priori*, en contra de su sujeción al citado gravamen podría argumentarse que la declaración de obra nueva no representa una declaración de voluntad susceptible de producir consecuencias jurídicas. De hecho, a través de la misma no resulta posible apreciar una manifestación concreta de capacidad económica.

No obstante los argumentos anteriores son fácilmente rebatibles. De entrada nos hallamos en presencia de un acto jurídico de carácter voluntario y productor de efectos jurídicos patrimoniales. Mediante su realización sí que queda puesta de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Es más, la propia legislación urbanística considera a este respecto que el contenido urbanístico de la propiedad inmobiliaria se integra a través de la adquisición sucesiva de los derechos a urbanizar, al aprovechamiento urbanístico, a edificar y a la edificación, una vez ejecutada la misma y concluida con sujeción a la licencia otorgada. Este último derecho sería el que integraría el contenido de la escritura de declaración de obra nueva.

A la luz de estas consideraciones parece lógico pensar que, a través de la declaración de obra nueva, no sólo se deja constancia de que la edificación se encuentra físicamente terminada, sino que también se ha adquirido el derecho a lo edificado.

Por nuestra parte estimamos que, al no producirse transmisión ni operación societaria alguna, la declaración de obra nueva quedará sujeta a la cuota gradual de la Modalidad Documento Notarial del Impuesto, ya que presenta un contenido valuable.

Dentro de nuestra doctrina administrativa, tradicionalmente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha venido rechazando que las escrituras de declaración de obra nueva puedan gozar de exención en la Modalidad de AJD, al no tratarse de la adquisición de un derecho. En esta línea se sitúan, entre otras, las Resoluciones del citado Tribunal de 4 de noviembre de 1987 y de 25 de abril de 1990. Un criterio distinto sostuvo, sin embargo, el TS en su Sentencia de 12 de noviembre de 1998, al afirmar que *“La palabra ‘derecho’ no es un concepto limitado a una consecuencia de una transmisión patrimonial onerosa y la inscripción en el Registro de la Propiedad de la obra nueva de un inmueble supone la adquisición de un derecho, gozando en consecuencia el documento notarial de exención”*.

Igualmente resulta factible efectuar la declaración de obra nueva en construcción, teniendo presente en este caso que la declaración en cuestión podrá realizarse, bien por el valor de lo construido hasta ese preciso instante (otorgándose entonces a la finalización de la obra una nueva escritura pública que tributaría por la parte no incluida en la anterior), o bien por el valor total estimado de la obra completa, en cuyo caso sólo tributaría una segunda escritura pública en el supuesto de que el valor final difiriese del declarado en la primera escritura.

Repárese que en aquellos casos en los que la declaración de obra nueva se realiza mientras la obra está en construcción se origina un acto jurídico de documentación compleja que suele requerir de la presencia de dos instrumentos inscribibles en el Registro de la Propiedad: de una parte, la escritura de declaración de obra nueva en construcción; y, de otra, un acta notarial posterior de terminación de la obra.

En todo caso, ¿cuál es el objetivo último de la escritura de obra nueva? ¿Se persigue a través de la misma hacer constar la existencia de una nueva constitución sobre la finca inscrita, siendo su finalidad la contraprestación al Estado por la fuerza ejecutiva que se otorga a las facturas o elementos descriptivos del importe de la obra para la construcción de inmuebles y que se llevan a cabo por el constructor? Desde nuestro punto de vista, al margen de que la constancia en documento público de las obras realizadas pueda facilitar al constructor una reclamación procesal en vía ejecutiva, desde un punto de vista tributario se ha de señalar que la sujeción a la Modalidad de AJD se debe a la mayor eficacia que la intervención de un fedatario público concede a la declaración de existencia de una nueva construcción sobre el suelo que ya se haya inscrito en el Registro. Y esta mayor eficacia y seguridad jurídica proporcionada por la intervención de funcionarios públicos es la que justifica la sujeción de tal actividad al Impuesto<sup>1</sup>.

## II. LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IAJD EN LAS OPERACIONES DE OTORGAMIENTO DE ESCRITURA DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA. PRINCIPALES SITUACIONES CONFLICTIVAS.

En la escritura de declaración de obra nueva la base imponible del IAJD ha estado constituida, hasta fechas recientes, por el valor real de coste de la obra nueva que se declara, de acuerdo con lo establecido por el art. 70.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPyAJD), de conformidad con el cual *“La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real del coste de la obra nueva que se declare”*<sup>2</sup>. El citado precepto reglamentario obligaba por tanto a que la base imponible del Impuesto estuviese constituida por el valor real del coste de la obra nueva. Por su parte el apartado segundo del citado precepto establecía que en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal la base imponible incluiría tanto el valor real del coste de la obra nueva como el valor real del terreno. Dicha precisión permitía estimar que cuando sobre un terreno se realiza una construcción que ha de incorporarse al Registro de la Propiedad requiriéndose la formalización de una escritura de declaración de obra nueva lo que se gravará será el valor de coste de la obra nueva, dado que el terreno ya formaba parte del patrimonio del sujeto pasivo, al cual se le añade una nueva construcción que pasa a constituir el elemento integrante del inmueble, constituido por el terreno y la construcción. Al amparo de la citada redacción reglamentaria, el adjetivo “real” se sitúa a continuación del término “valor”, a diferencia de lo que sucedía, por ejemplo, durante la vigencia del antiguo Texto Refundido de 1960, en el que dicho adjetivo calificaba al “coste”.

Como es sabido la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, ha introducido una modificación de las bases imponibles de ITPyAJD e ISD sustituyendo su gravamen sobre el valor real por el del valor de mercado. El principal objetivo de la citada reforma no es otro que acabar con la litigiosidad en torno a los citados tributos después de que la jurisprudencia del Tribunal Supremo dictaminase que el “valor real” no existe como tal.

En todo caso al amparo de la anterior regulación la base imponible no quedaba integrada por el “coste real”, sino por el

<sup>1</sup> En este sentido se pronunció la Sentencia del TSJ. de Madrid de 9 de junio de 2016.

<sup>2</sup> Inicialmente, sin embargo, esto es, durante la vigencia del antiguo Impuesto sobre el Timbre, la base imponible quedaba integrada por el valor que a la obra nueva se otorgase en el documento, con exclusión del importe del solar y sin perjuicio de la eventual comprobación reglamentaria que pudiera llegar a producirse. Así se encargaba de establecerlo el art. 9.4 del antiguo Texto Refundido de 3 de marzo de 1960.

“valor real del coste”<sup>3</sup>. Así tuvo oportunidad de precisarlo el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Asturias en su Sentencia de 19 de septiembre de 2008, al afirmar que *“La base imponible quedará integrada por el valor real del coste de la obra nueva que se declare, resultando no obstante posible la realización de una comprobación de valores. De cualquier manera lo que habrá de valorarse es lo que realmente costó la ejecución de la obra y no la valoración en sí del inmueble como resultado final de la obra nueva”*. En esta misma línea se sitúa la Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 22 de abril de 2008, relativa igualmente a la determinación de la base imponible a efectos del IAJD de una escritura de declaración de obra nueva, y en la que se puso igualmente de manifiesto que en estos casos ha de estarse al valor real del coste de la misma, debiendo en consecuencia valorarse el coste de ejecución de la obra y no el valor del inmueble terminado. Cabría sin embargo, a juicio del Tribunal, la posibilidad de efectuar una comprobación de valores, limitada a si el coste real y efectivo de la obra es o no el declarado por el interesado.

Pueden consultarse igualmente las Sentencias de este mismo Tribunal de 30 de abril de 2008 y de 14 de julio y 17 de noviembre de 2009, en las que el citado Tribunal volvió a poner de manifiesto que ha de estarse al valor real del coste de la obra, debiendo procederse a valorar el coste de ejecución de la obra y no el valor del inmueble terminado. De cara a dicha determinación, estima el Tribunal que cabrá la posibilidad de efectuar una comprobación de valores, si bien limitada a si el coste real y efectivo de la obra es el declarado por el interesado. El hecho de que el cálculo del valor de la obra se efectuase de acuerdo con el módulo ponderado que se fija en materia de viviendas de protección oficial se estima como motivación insuficiente.

En esta misma línea se sitúa la Sentencia del citado Tribunal de 14 de julio de 2009, reiterándose que ha de estarse al valor real del coste de la misma, debiendo entrar a valorarse el coste de ejecución de la obra y no el valor del inmueble terminado, sin perjuicio de que cupiese la posibilidad de acometer un procedimiento de comprobación de valores, limitada a si el coste real y efectivo de la obra fue el declarado por el interesado. Y, tal y como se ha señalado, el hecho de que el cálculo del valor de la obra se efectuase de acuerdo con el módulo ponderado que se fija en materia de viviendas de protección oficial se estima como motivación insuficiente, resultando en consecuencia la anulación procedente.

También el TSJ. de Aragón tiene declarado a este respecto en su Sentencia de 30 de marzo de 2011 que, de cara a la determinación del valor real de la obra, ha de valorarse el coste de ejecución de la misma y no el valor del inmueble terminado. Con posterioridad el citado Tribunal analizaría a través de su Sentencia de 4 de junio de 2014 el supuesto relativo a las comprobaciones de valor de una obra nueva de una edificación destinada a viviendas, aparcamientos y cuartos trasteros, valorándose por la parte Administración recurrente la edificación en base a una póliza de seguro de daños a la edificación suscrita por la interesada con la entidad aseguradora. Tal y como concluyó el Tribunal, según se desprendía en el presente caso del expediente y de los documentos aportados con la demanda (entre los que se incluía la póliza correspondiente) las liquidaciones recurridas se fundamentaban en la comprobación de valores mediante la póliza de seguro de daños a la edificación suscrita por la propiedad con la entidad aseguradora, figurando como costes asegurados los relativos al coste de ejecución material, gastos generales, honorarios de proyectos y dirección facultativa, control geotécnica, ingeniería y otros, licencias y tasas. Pues bien, de conformidad con lo declarado por el Tribunal frente a la determinación de la base imponible así establecida para cada una de las liquidaciones se infería que el método de comprobación utilizado por la Administración resultaba inadecuado para determinar la base imponible de la obra nueva.

Asimismo la Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 11 de julio de 2013 reitera que ha de valorarse el coste de ejecución de la obra y no el valor del inmueble terminado, resultando improcedente a tal efecto la utilización del valor de tasación a efectos de subasta. Por su parte la STS de 11 de abril de 2013, tras reiterar que en la declaración de obra nueva la base imponible es el coste de la obra, su ejecución material, y no es el valor del inmueble, añade además que dicha base no incluye el IVA, las tasas, los precios públicos, los honorarios, el beneficio industrial ni otros conceptos; de conformidad con lo declarado por el citado Tribunal en dicho pronunciamiento *“El valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva; no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución. Está fuera de discusión que lo que se valora no es una transmisión*

3 Véase a este respecto ORÓN MORATAL, G., “Cuantificación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que grava las escrituras públicas de declaración de obra nueva y división de la propiedad horizontal”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 79, 2007, págs. 81 a 96.

*patrimonial sino un documento notarial, (...). Se trata de un negocio jurídico distinto del traslativo, diríase que de menor entidad y, por lo mismo, merecedor de una tributación más benigna que de si un negocio traslativo de dominio se tratara. En caso contrario, si la base imponible en la declaración de obra nueva absorbiera el beneficio que se espera obtener de la venta de un inmueble en el mercado y que debe ir incorporado al valor real del inmueble en esa operación concreta se terminaría por gravar dos veces la misma manifestación de riqueza".* Ya con anterioridad se había pronunciado en estos mismos términos el TS a través de su Sentencia de 9 de abril de 2012.

Habrá de ser pues el sujeto pasivo el que declare el primero, procediendo por su parte la Administración a efectuar la comprobación de valores respecto al segundo. De este modo ambos valores podrán diferir, a pesar de que la declaración se haya efectuado correctamente.

Por tanto, y tal y como tendremos ocasión de precisar a lo largo del presente trabajo, en la declaración de obra nueva (que implica la modificación de la descripción física del inmueble) la base imponible del Impuesto queda constituida por el valor del aspecto físico modificado. Y, dado que el objeto o contenido de la escritura es añadir al patrimonio del propietario la nueva construcción realizada que, a partir de ese momento y a efectos registrales, pasa a ser elemento integrante del inmueble, lo que se somete a gravamen es el valor de dicha construcción, sin incluir el terreno, en tanto en cuanto éste último ya forma parte del patrimonio del interesado. Por su parte, en la escritura de división horizontal (que, con carácter general, no afecta a la titularidad del inmueble, constituyendo una operación no sujeta a la Modalidad de TPO del Impuesto) el objeto o contenido de la misma es establecer un determinado régimen jurídico para el inmueble en su totalidad, integrado tanto por el terreno como por la construcción. Por ello, y de acuerdo con lo señalado en el art. 70 del Reglamento del IAJD, habrá de incluirse en la base imponible el valor de ambos elementos, a saber, el valor de coste de la obra nueva determinado en la fecha en que ésta se realizó según la correspondiente escritura notarial (sin la aplicación de ningún tipo de coeficiente de actualización) y el valor del terreno en la fecha del otorgamiento de la escritura de división horizontal.

En este sentido se pronunció la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) a Consulta de 12 de febrero de 2014. Téngase presente además que, de acuerdo con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 1 de octubre de 2014, la conversión de una finca (elemento privativo propiedad del promotor) en elemento común propiedad de los titulares de las viviendas constituye una transmisión de bienes inmuebles que ha de tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o por el ITPyAJD, en su Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en función del medio jurídico que se utilice para llevar a cabo el traspaso de la titularidad de los bienes, salvo que concurran las circunstancias del art. 45.I.B) 13 del TRLITPyAJD, circunstancia que, en su caso, tendrán que demostrar. Y, en caso de variación de las cuotas de participación de los elementos privativos del edificio, ello no supone el devengo de la cuota gradual de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna.

## **1. LA NECESARIA DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO “COSTE DE LA OBRA”.**

¿Qué hemos de entender a este respecto por “coste de la obra”? El mismo queda integrado por la totalidad de los costes en los que se haya incurrido de cara a la ejecución de la obra, ya sean directos o indirectos, siempre y cuando formen parte del coste de la obra ejecutada.

Así, por ejemplo, estima la DGT en contestación a Consulta de 20 de noviembre de 2003 que pueden formar parte del coste de la obra ejecutada, entre otros, la tasa por licencia de obras, el beneficio industrial obtenido, los honorarios percibidos por un arquitecto, etc. En cambio el valor del solar en ningún caso forma parte de la base imponible, tal y como tuvo oportunidad de precisar el TEAC, entre otras, en su Resolución de 30 de mayo de 1988. En esta misma línea se sitúa la contestación de la DGT a Consulta de 5 de noviembre de 2009, en la que se reitera que en dicho caso habrá que estar al valor real del coste de la obra nueva que se declare. Y, tratándose de una escritura de constitución del edificio en régimen de propiedad horizontal, procede la inclusión del valor real de coste de la obra nueva y del valor real del terreno. Tal y como precisa la DGT en la citada Resolución, la declaración de obra nueva y la división horizontal únicamente tienen por finalidad

modificar la situación del inmueble en el registro de la propiedad, ya sea su configuración física (mediante la declaración de obra nueva) o su configuración jurídica, mediante la constitución de la división horizontal.

Concretamente a través de la declaración de obra nueva se declara la existencia o la construcción de una edificación. Y mediante la constitución del régimen de división horizontal se divide un inmueble en diversos pisos independientes, asignando a cada uno un coeficiente de participación en los elementos comunes de todo el edificio, necesarios para el adecuado uso y disfrute de los distintos pisos independientes, siendo tal cuota inherente e inseparable a la propiedad del piso, con el que forma una unidad aún cuando recaigan sobre distintos objetos y tengan distinto alcance. En cambio, lo que no modifican ninguna de las referidas declaraciones es la titularidad de la finca, que, ya sea una en *pro indiviso* o varias en régimen de propiedad horizontal, siguen perteneciendo al mismo o mismos titulares que antes de llevarse a cabo dichas declaraciones.

Si lo que se pretende es que cada vecino tenga, no una participación indivisa en el conjunto del edificio, sino la propiedad exclusiva de una o varias viviendas, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores (la disolución del condominio existente), adjudicando a los distintos titulares la propiedad de los pisos en proporción a su participación en la propiedad de la totalidad del inmueble. Y si, en el mismo documento o contrato en que se lleva a cabo la declaración de obra nueva y división horizontal, se incluyese una convención o acuerdo dirigido a disolver el *pro indiviso* existente sobre el edificio, habría que concluir que, conforme a lo establecido en el art. 4 del RDLeg. 1/1993, la disolución del condominio constituye un nuevo hecho imponible sujeto a tributación<sup>4</sup>.

De este modo concluyó la DGT que en el concreto supuesto analizado se debería exigir el derecho que corresponda por la disolución del condominio, supuesto contemplado en el art. 61 del Reglamento del Impuesto en su apartado 2, al decir que *“La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados”*. En la práctica, de cara a concretar el importe de este “valor real del coste” la Administración tiende a utilizar el módulo establecido a efectos de la tarificación llevada a cabo por los Colegios de Arquitectos o, en su caso, el básico de repercusión de la construcción empleado en la revisión catastral y afectado mediante la aplicación de un coeficiente que engloba el beneficio del constructor así como los gastos generales y de administración. Ahora bien, también se emplean, entre otros, los módulos de viviendas de protección oficial.

No obstante en tanto en cuanto, como acabamos de indicar, resulta igualmente posible efectuar la declaración de obra nueva en construcción, la declaración podrá realizarse bien por el valor de lo construido hasta ese momento (circunstancia que motivaría la necesidad de otorgar una nueva escritura pública a la finalización de la obra en aras de poder liquidar la parte no incluida en la anterior), o bien por el valor total estimado de la obra completa, en cuyo caso la segunda escritura pública únicamente habría de liquidarse si el valor final difiriese del declarado en la primera escritura<sup>5</sup>.

Afirma la DGT en su contestación a Consulta de 20 de marzo de 2009, refiriéndose a las operaciones de declaración de obra nueva y de división horizontal, que la declaración de obra nueva constituye una operación sujeta a gravamen por dicha Modalidad, quedando la base imponible integrada por el valor real de la obra declarada. Por su parte aquella operación consistente en la desafectación de una vivienda del portero como elemento común de un edificio en régimen de propiedad horizontal para convertirla en bien individual, con la consiguiente modificación de las cuotas de participación

4 De cualquier manera, al objeto de clarificar si, en aquellos casos en los que en un mismo documento notarial se formaliza la división de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción deben liquidarse ambos conceptos por AJD el TS, mediante Auto de 16 de febrero de 2022, admitió recurso de casación para la formación objetiva de jurisprudencia. En el concreto supuesto de autos debatido la *ratio decidendi* de la sentencia impugnada partía de la argumentación contenida en la STS de 12 de noviembre de 1998 y sostenía que en aquellos supuestos en los que en un mismo acto se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicaciones a los comuneros no procede que se liquide por AJD tanto la extinción del condominio como la división horizontal, al tratarse esta última de una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común, de manera que sólo cabe una liquidación única por la modalidad de AJD por ambos conceptos. En este mismo sentido se pronunció la STSJ. de Cataluña de 27 de abril de 2015. A resultados de lo anterior la concreta cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar, como se ha indicado si, en los supuestos en los que en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, procede que se liquide tanto la extinción del condominio como la división horizontal por el concepto de ITPyAJD en su Modalidad de AJD o si, por el contrario, sólo procede que se liquide por la extinción del condominio, al ser la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.

5 No obstante el TEAC tiene declarado a este respecto en su Resolución de 5 de junio de 1991 que *“Tanto si se liquida una escritura como la otra, la valoración debe referirse a la totalidad del edificio y no a la parte construida, ya que en los documentos notariales de declaración de obra nueva en construcción se recoge la totalidad de la obra y se describe con el detalle preciso para su inscripción registral”*.

de pisos o locales y la posterior venta de dicha vivienda, representan diferentes convenciones que se encuentran sujetas separadamente al ITPyAJD.

Concretamente la escritura pública a través de la cual resultase formalizada la operación de desafectación de la vivienda en cuestión de los elementos comunes del edificio para convertirla en elemento privativo estaría sujeta a la cuota gradual de AJD, Documento Notarial, siendo la base imponible el valor declarado, sin perjuicio de la correspondiente comprobación administrativa. En cambio, la formalización mediante escritura pública de la modificación de los coeficientes de propiedad horizontal del edificio efectuada como consecuencia de la operación de desafectación de la vivienda del portero (sin otra alteración de las superficies de los pisos y locales que componen el edificio) no estaría sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de AJD Documento Notarial, ya que la misma no tiene por objeto cantidad o cosa valuable. Téngase presente a este respecto que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal lo es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno. Y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura. Finalmente la venta final de la vivienda del portero constituiría la transmisión onerosa de un bien inmueble, de manera que estaría sujeta a la Modalidad de TPO del Impuesto, siendo la base imponible el antiguo valor real de la vivienda del portero, sin perjuicio de la posibilidad de proceder a minorar tal valor en el importe de las cargas que resulten deducibles.

En parecidos términos se pronunciaría igualmente el TEAC en su Resolución de 26 de mayo de 2009, relativa a la tributación de la declaración de obra nueva y subdivisiones horizontales en un complejo inmobiliario. Señaló el TEAC a través de la citada Resolución que, a pesar de que se recojan en una misma escritura, por obra nueva, división y subdivisiones horizontales, se devengará el ITPyAJD en su Modalidad de AJD por cada uno de ellos. Téngase presente que, como ya se ha indicado, obra nueva y subdivisiones horizontales constituyen convenciones diferentes, por cada una de las cuales ha de devengarse el ITPyAJD en la Modalidad de AJD, a pesar de que figuren en una misma escritura y modifiquen operaciones anteriores. Concretamente en el supuesto analizado ya la recurrente, en su momento, autoliquidó con ingreso dos de ellas, procediendo la Oficina Liquidadora a girarle dos liquidaciones provisionales por las dos restantes. De este modo el TEAC vino a confirmar el fallo dictado en su día por el TEAR, que desestimó la reclamación contra dichas liquidaciones cuya anulación se solicitó por supuesta falta de motivación.

Adviértase que no se cuestionan en el presente caso ni el tipo ni la base, sino la pertinencia de las liquidaciones giradas. En el supuesto planteado se habían producido tres divisiones horizontales: la primera del complejo inmobiliario en dos fincas especiales, que fue autoliquidada por la interesada junto con la declaración de obra nueva, y las dos de subdivisión, en locales comerciales y almacenes, con descripción de sus elementos comunes y sus correspondientes cuotas de participación en la propiedad y en los gastos.

Pues bien, a juicio del TEAC en cada una de tales convenciones concurren los requisitos del art. 31.2 del RDLeg. 1/1993 para devenir hecho imponible en la Modalidad de AJD, Documentos Notariales, pero de las cuatro convenciones sólo dos se formalizó autoliquidación con ingreso habiendo procedido la Oficina Liquidadora a girar liquidación por las dos no autoliquidadas; por ello se ha de reiterar la procedencia de las liquidaciones. Tal y como tiene declarado a este respecto el Tribunal, la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen la finalidad del gravamen de AJD, sin que esa justificación del Impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio, pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

Dada una concreta operación consistente en la cesión de un local por una cooperativa a una comunidad de propietarios, produciéndose la afectación del referido bien por la comunidad de propietarios como elemento común así como la modificación de las cuotas de participación en los elementos comunes, señaló la DGT en su contestación a Consulta de 23 de diciembre de 2013 que, en cuanto a la primera de las convenciones señaladas, lo primero a tener en cuenta es que la cooperativa es una entidad con personalidad jurídica independiente de los socios que la constituyen, y que, por tanto, el hecho de que una determinada finca (cuya titularidad pertenece a la cooperativa) se convierta en propiedad privativa de

los titulares de las viviendas que integran la comunidad de propietarios para ser considerada elemento común del edificio, constituye una transmisión de la propiedad del referido inmueble<sup>6</sup>.

En opinión de la DGT la tributación de dicha transmisión dependerá del medio jurídico empleado para llevar a cabo el traspaso de la titularidad del inmueble, ya sea mediante disolución de la cooperativa (en cuyo caso procedería aplicar la Modalidad de Operaciones Societarias del ITPyAJD), o mediante la transmisión onerosa o gratuita del bien, en cuyo caso procedería tributar por la Modalidad de TPO del ITPyAJD o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por lo que respecta a la segunda de las convenciones (la operación de afectación del local como elemento común del edificio) estima la DGT que se ha de entrar a analizar si la misma cumple los requisitos exigidos por el art. 31.2 del TRLITP<sup>7</sup>, en cuyo caso la escritura pública en la que se formalice estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

De los requisitos anteriores la DGT entró a analizar si se cumplían los relativos a que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable en el caso planteado y a que el acto sea inscribible, ya que los restantes requisitos sí que se cumplían. Pues bien para la DGT el objeto de la escritura pública era el local cedido por la cooperativa, teniendo, por tanto, carácter valuable.

En consecuencia la escritura pública a través de la cual se formalice la operación de afectación de un elemento privativo del edificio para convertirlo en elemento común estará sujeta a la cuota gradual de AJD, documentos notariales, por cumplir los cuatro requisitos exigidos por el art. 31.2 del TRLITP, quedando integrada la base imponible por el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Finalmente analizó la DGT a través de la citada Resolución la última de las convenciones planteadas, como era la relativa a la modificación de los coeficientes de propiedad horizontal del edificio como consecuencia de la operación de afectación del local como elemento común del edificio (sin otra alteración de las superficies de los pisos y locales que componen el edificio) la cual, a juicio del citado Centro Directivo, no estaría sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de AJD, Documentos notariales, al no tener por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 70.2 del Reglamento del Impuesto, es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura.

Ya con anterioridad había concluido a este respecto la DGT en su contestación a Consulta de 29 de noviembre de 2002 que *“La escritura pública de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de un edificio, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con el artículo 70.2 del Reglamento del impuesto, es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura (...).”* Véase asimismo la Resolución de la DGT de 5 de febrero de 2019, en virtud de la cual la base imponible del Impuesto estará constituida, de una parte, por el valor declarado del incremento del valor real de coste de la declaración de obra nueva consecuencia del aumento de superficie de la edificación; y, de otra, por el valor declarado que resulte del aumento de superficie del terreno. En ambos casos, siempre sin perjuicio de la comprobación administrativa de los valores declarados. Por su parte la modificación de los coeficientes de propiedad horizontal del edificio no estará sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de AJD, Documentos Notariales, al no tener por

<sup>6</sup> Téngase presente no obstante que, de conformidad con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 12 de febrero de 2014, relativa a la declaración de obra nueva por una cooperativa especialmente protegida, el otorgamiento de una escritura de declaración de obra nueva no está incluido en ninguno de los supuestos de exención previstos en los arts. 33 y 34 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>7</sup> Recuérdese que dichos requisitos se concretan en los siguientes: tratarse de primeras copias de escrituras y actas notariales; tener por objeto cantidad o cosa valuable; contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial (Oficina Española de Patentes y Marcas) y de Bienes Muebles; y no estar sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) o a las Modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) u Operaciones Societarias (OS) del ITPyAJD. Tal y como tiene declarado el TSJ. de Galicia mediante Sentencia de 18 de julio de 2016 no concurren los citados requisitos establecidos en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993 tratándose de un supuesto en el que el documento notarial correspondiente constata la discrepancia existente con la realidad catastral advirtiendo a los otorgantes acerca de la necesidad de acreditar dichas discrepancias por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, de manera que la supuesta obra objeto de controversia no resulta inscribible a tenor de la referida discordancia con la descripción catastral del terreno y casa. En su caso, lo sería el posterior documento público que habilitase el acceso al Registro.

objeto cantidad o cosa valuable.

Por otra parte, y de conformidad con lo declarado por la DGT en su Resolución de 1 de junio de 2010, relativa a la tributación a efectos del IAJD de una operación consistente en la valoración de la escritura de declaración de obra nueva y propiedad horizontal, en la escritura de declaración de obra nueva la base imponible vendrá determinada por el valor real de coste de la obra nueva que se declare. Por su parte, y de acuerdo con lo precisado por el citado Centro Directivo, en la escritura de constitución del edificio en régimen de propiedad horizontal la base imponible habrá de incluir el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno. Y en ambas operaciones la valoración deberá estar referida a la fecha de dichas escrituras, momento en que tendrá lugar el devengo del Impuesto.

Ciertamente se ha de reconocer que ni la declaración de obra nueva ni la división horizontal entran en el supuesto del art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, que alude a actos o contratos como supuestos que modifican facultades del dominio o de cualquier derecho real, los cuales no suponen una transmisión (mutación) en sentido amplio, ni su objeto es cantidad o cosa valuable. Ahora bien pese a la literalidad del art. 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, su art. 28 contempla como hechos imponibles las escrituras, actas y testimonios notariales, documentos que soportan no solo contratos, sino también otros negocios jurídicos. En definitiva, un documento público (formalizado en escritura pública y acta notarial) genera un procedimiento de gestión tributaria en la medida que es inscribible en el Registro de la Propiedad y evaluable económicamente, produciendo efectos jurídicos de conformidad con lo establecido en el art. 31 del Decreto Legislativo 1/1993. Por tanto, ambos actos jurídicos (escritura de división horizontal y declaración de una obra nueva) están sujetos al ITPyAJD en su Modalidad de tributación como Actos Jurídicos Documentados.

A la determinación de la base imponible a efectos del Impuesto en las declaraciones de obra nueva se refirió igualmente el TSJ. de Castilla-La Mancha, entre otras en sus Sentencias de 17 de febrero y de 5 de marzo de 2010, insistiendo el citado Tribunal en la idea de que el antiguo concepto del valor real del coste de la obra al que se refiere el Reglamento del Impuesto no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, ya que es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en dicha declaración de obra nueva, que constituye la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente. Debe pues entrar a valorarse el coste de ejecución de la obra y no el valor del inmueble terminado, con independencia de la posibilidad de que se produzca una comprobación de valores, que habrá de estar en todo caso limitada a si el coste efectivo de la obra es el declarado por el interesado.

Y, así entendido, nada impediría que la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) sirviese para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITPyAJD en relación con las escrituras de declaración de obra nueva.<sup>8</sup>

En cambio, tal y como precisa el Tribunal, no forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

Concretamente en la citada Sentencia de 5 de marzo de 2010 afirmó el TSJ. de Castilla-La Mancha que el valor real de una obra nueva es el coste real de construcción representado por los desembolsos que deben hacerse para la ejecución de la misma, según el Presupuesto de ejecución material según el Proyecto debidamente visado por el Colegio de Arquitectos, sin que puedan incluirse otra serie de gastos indirectos que se incluyen en determinados presupuestos como inseparables para la obtención de licencia (gastos generales, beneficio industrial, honorarios facultativos, licencias etc.), esto es, toda una serie de gastos que se integran en el presupuesto de ejecución por contrata pero que no forman parte de costes reales de construcción. En palabras del Tribunal *“La motivación del técnico de la Administración en el presente caso, al remitirse a las reglas de valoración catastral prescindiendo del concepto legal del coste real de la obra nueva, debe considerarse contraria a derecho y anularse. Ello supone que la Administración no pueda proceder a la comprobación de la base imponible determinando si el coste real y efectivo de la obra después de terminada es diferente del consignado en el proyecto, o*

<sup>8</sup> Recuérdese a este respecto que el art. 102.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (TRLRHL), establece que la base imponible del Impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla.

*atender a lo que conste en el certificado final de la obra si en él aparecen aumentos en la cantidad o la calidad de las partidas presupuestadas, pues ello lo permite la comprobación de valores prevista en el art. 52 de la LGT, pero al tratarse de una construcción, u obra nueva, de naturaleza física, es preciso que el técnico de la Administración realice una visita 'in situ', efectuando las correspondientes mediciones, señalamiento de diferencias en las calidades de los materiales, etc., para que, al tiempo que establece si lo realizado se ajusta o se han cumplido las previsiones del proyecto de la obra, haga constar las diferencias de valor constatadas, que pueden dar lugar a la correspondiente liquidación complementaria".*

Acerca de la consideración como base imponible del Impuesto en los supuestos de otorgamiento de escritura pública de declaración de obra nueva en construcción y división horizontal únicamente del coste de ejecución material de la obra véase la Sentencia del TSJ. de Aragón de 16 de enero de 2012, en la que se recuerda además la exclusión de impuestos, tasas, honorarios profesionales, beneficio empresarial y otros conceptos. En idénticos términos se pronuncia la Sentencia del TSJ. de Asturias de 14 de septiembre de 2012.

El valor de lo edificado no puede conducir por tanto a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva, no siendo eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir ya que, por ejemplo, en la valoración del inmueble pueden influir factores tales como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución.

Concretamente a través de la citada Sentencia de 5 de marzo de 2010 el TSJ. de Castilla-La Mancha se refirió a la cuestión relativa a una comprobación de valor efectuada a la luz de una operación de segregación, analizándose un supuesto en el que el motivo de la impugnación se refería a la motivación de la comprobación de valor realizada en una segregación. Tal y como declaró el Tribunal, por regla general el valor se determinará a través del de repercusión, salvo en los casos excepcionales en que el art. 9 del Real Decreto 1020/1993 permite valorarlo por unitario. En el presente caso, no se explicaba por qué se hacía una valoración por unitario, recurriendo a la aplicación de un módulo determinado en atención a una instrucción del Catastro, no publicada oficialmente, y que se decía extrapolar para el año del devengo, sin que se aclarase en qué consiste esta extrapolación exactamente. A juicio del Tribunal se observa cómo la utilización por la Administración de formularios opera como un obstáculo a la debida explicación, por el técnico, sencillamente, de los motivos y procesos, técnicos o apreciativos, que le han llevado a una determinada conclusión.

De conformidad con lo declarado por el citado Tribunal la utilización del modelo no es en sí reprochable siempre que al mismo se añadan cuantos comentarios y explicaciones hagan al caso, cosa que no sucedía en el supuesto de autos, resultando en una aplicación de coeficientes sin la debida aclaración de las razones de su aplicación. Ya en otras ocasiones la Administración ha demostrado que es capaz de emitir informes con las explicaciones suficientes para ser comprendidos, y que han sido ratificados como correctos por el Tribunal, si bien pero este no era el caso.

Véase igualmente a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 29 de mayo de 2013, en la que se reitera que la declaración de obra nueva constituye un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante Notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al registro de la Propiedad. Con la declaración de obra se deja constancia de que la edificación está físicamente terminada y de que se ha adquirido el derecho a lo edificado, hallándose dicha actuación sujeta a la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Por su parte el TEAC tiene declarado en su Resolución de 20 de septiembre de 2018 que la determinación de la base imponible debe ir orientada a fijar el valor real del coste de la obra nueva declarada. En efecto, cualquiera que sea el método que se utilice por la Administración tributaria para la determinación de la base imponible en supuestos de declaración de obra nueva deberá ir orientada a fijar el valor real del coste de la obra nueva declarada. Para el Tribunal si bien es cierto que no siempre ha sido una cuestión pacífica, en la actualidad la expresión "valor real del coste de la obra" que debe tomarse al objeto de determinar la base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva no puede hacer referencia más que al coste de ejecución material de la obra. Por tanto en los supuestos de declaración de obra nueva el "valor real del coste de la obra" no puede salir de un método técnico de valoración que, partiendo de un valor de referencia o unitario y aplicando una serie de coeficientes, determine lo que sería el valor real o de mercado del inmueble. Por ello el valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva, sino el coste de ejecución del mismo. Y ambos conceptos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) no tienen por qué coincidir ya que, por ejemplo, en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen

por qué afectar al coste de ejecución.

## **2. CRITERIOS O PARÁMETROS SUSCEPTIBLES DE SER TOMADOS EN CONSIDERACIÓN DE CARA A LA DETERMINACIÓN DEL ANTIGUO VALOR REAL (ACTUAL VALOR DE MERCADO).**

Aunque la Ley no especifica qué criterios o parámetros deben tenerse en cuenta a la hora de fijar el valor real a efectos del ITPyAJD, para el coste de ejecución material, y a efectos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, sí que establece los que no deben integrarse en él. Y, ante el silencio del RDLeg. 1/1993 y la previsión reglamentaria de que la base estará constituida por el valor real de coste de la obra, la doctrina mayoritaria se inclina por encontrar suficiente identidad de razón con la regulación del ICIO. Así, aunque la interpretación de la expresión “valor real de coste” no ha sido uniforme en la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, la doctrina, en su mayoría, se inclina por considerar que el valor real del coste de la obra a que se refiere el Reglamento del ITPyAJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, dado que es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente. Y ello sin que nada impida que la normativa del ICIO sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITPyAJD.

Pues bien, así entendido afirma la DGT a través de la Resolución de 29 de mayo de 2013, anteriormente citada, que no forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material. Tal y como precisa el citado Centro Directivo el valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva, ya que no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir. Así, por ejemplo, en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tiene por qué afectar al coste de ejecución.

Téngase presente que lo que se valora no es una transmisión patrimonial sino un documento notarial, un hecho sujeto no a Transmisiones Patrimoniales sino a Actos Jurídicos Documentados, ya que el valor del inmueble como tal, con todos sus factores de mercado, será oportunamente valorado cuando acceda a dicho mercado mediante su transmisión. Se trata de un negocio jurídico distinto del traslativo y merecedor de una tributación más benigna que si de un negocio traslativo de dominio se tratara.

En otro caso, si la base imponible en la declaración de obra nueva absorbiera el beneficio que se espera obtener de la venta de un inmueble en el mercado y que debe ir incorporado al valor real del inmueble en esa operación concreta, se terminaría por gravar dos veces la misma manifestación de riqueza, a saber, la que se liga a la obtención de beneficio en el mercado, primero, al incorporarse en la base de Actos Jurídicos Documentados con ocasión de la escritura de declaración de obra y, segundo, al integrarse en el valor real del inmueble en el momento de transmitirse. A juicio de la DGT ello ni es lógico (son dos negocios diferentes merecedores de valoración también distintas) ni es justo, porque conduce a someter una misma manifestación de riqueza a tributación de un modo consecutivo.

De cualquier manera, atendiendo a lo establecido para las declaraciones de obra nueva en que el Reglamento lo concreta en el valor real de coste, no se puede llegar a equiparar dicho valor con el valor de mercado, ya que el coste para el constructor no incluirá el IVA, por su carácter neutro y por tanto repercutible al futuro adquirente, ni el acto que se documenta está gravado por dicho impuesto indirecto, como tampoco el beneficio industrial del constructor supone para él un coste. Piénsese que la conjunción de los distintos materiales y el trabajo retribuido al personal a su servicio dará lugar a un producto que incorpora el valor añadido que tiene la obra en su conjunto y del que carece cada elemento por separado empleado en la construcción, y que le permite obtener el beneficio industrial, que sin duda formará parte del valor del inmueble como resultado final de la obra. Y, del mismo modo que en su valor de reposición a efectos del valoración catastral, y en el valor de mercado (equivalente al valor real) se incluirá el propio Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por las escrituras de obra nueva y división horizontal, que se ha debido devengar necesariamente con carácter previo a estar en el mercado los bienes que se incorporan al mismo, dado que su documentación es imprescindible

para incorporarse al tráfico jurídico.

En suma, a la hora de fijar la base imponible de una escritura de declaración de obra nueva se debe mantener la doctrina de que la comprobación debe recaer sobre el coste de la ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado. La base imponible en la escritura de declaración de obra nueva, a efectos de su tributación por la cuota variable del Documento Notarial, habrá de determinarse pues en función del valor real de coste de la obra nueva que se declare, lo cual debe interpretarse en el sentido de entender que la comprobación debe recaer sobre el coste de la ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado.

Ya en su Resolución de 14 de marzo de 2013 había precisado la DGT que, con carácter general, la escritura de declaración de obra nueva debe valorarse por el valor real de coste de la obra nueva que se declare. Por su parte la escritura de constitución del edificio en régimen de propiedad horizontal debe valorarse incluyendo tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno. Ahora bien, la declaración de obra nueva y división horizontal solo tienen por finalidad modificar la situación del inmueble en el registro de la propiedad, ya sea su configuración física mediante la declaración de obra nueva, o su configuración jurídica mediante la constitución de la división horizontal. A través de la declaración de obra nueva se declara la existencia o la construcción de una edificación (en este caso rehabilitación). Y mediante la constitución del régimen de división horizontal se divide un inmueble en diversos pisos independientes (asignando a cada uno un coeficiente de participación en los elementos comunes de todo el edificio) necesarios para el adecuado uso y disfrute de los distintos pisos independientes, siendo tal cuota inherente e inseparable a la propiedad del piso, con el que forma una unidad aún cuando recaigan sobre distintos objetos y tengan distinto alcance.

Ahora bien lo que no modifican ninguna de las referidas declaraciones es la titularidad de las fincas, que siguen perteneciendo a los mismos titulares que antes de llevarse a cabo dichas declaraciones, en este caso al consultante y su esposa. La posterior donación del derecho de habitación a cada hijo deberá tributar de manera separada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo sujetos pasivo del impuesto los donatarios por el valor del derecho adquirido.

Por su parte declaró el TS en su Sentencia de 9 de abril de 2012, a través de la cual se resolvía un recurso de casación para unificación de doctrina que, a efectos de la determinación de la base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva, el valor real del coste de la obra al que se refiere el art. 70 del Reglamento del ITPyAJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, siendo improcedente su determinación mediante la valoración del inmueble. Ha de valorarse el coste de ejecución de la obra y no el valor del inmueble terminado<sup>9</sup>.

En efecto la base imponible, cuando el contenido de la escritura gravada es el de declaración de obra nueva, viene determinada por el valor real del coste de la obra al que se refiere el art. 70 del Reglamento del ITPyAJD, el cual no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, siendo improcedente determinarlo mediante la valoración del inmueble, por lo que no resultaba correcto en el presente caso el método técnico en el que se basa la determinación del valor del inmueble de la Sentencia cuestionada, que aplica indebidamente el Real Decreto 1020/1993 sobre normas técnicas de valoración catastral y la normativa de Viviendas de Protección Oficial (VPO), y fija la base imponible a partir del valor catastral del inmueble, que surge de un módulo básico de repercusión al que se le aplica unos coeficientes referidos tanto al suelo como a la construcción, siendo contrario a Derecho tal procedimiento de fijación de la base imponible, razón por la que procede a juicio del Tribunal la estimación del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto.

Por lo que respecta a la cuestión relativa a la solicitud de que se excluya de la base imponible del Impuesto gastos correspondientes a la redacción del proyecto, honorarios profesionales, gastos generales, beneficio empresarial, gastos de financiación y cualesquiera otros que son ajenos al propio concepto de coste, recuerda el Tribunal que el valor real del coste de la obra al que se refiere el Reglamento del ITPyAJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, ya que es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración

<sup>9</sup> Se cuestionaba en el presente caso por el recurrente el método empleado por la Administración autonómica para valorar una declaración de obra nueva y propiedad horizontal a efectos del ITPyAJD, estimándose correcto el informe técnico en el que se basaba la determinación del valor del inmueble mediante la aplicación del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, sobre normas técnicas de valoración catastral y la normativa de VPO, fijándose la base imponible a partir del valor catastral del inmueble que surgía de un módulo básico de repercusión al que se le aplicaban unos coeficientes referidos tanto al suelo como a la construcción.

de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente. Así entendido nada impide que la normativa del ICIO sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITPyAJD en relación con las escrituras de declaración de obra nueva. El valor de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva, ya que no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tienen por qué coincidir ya que, por ejemplo, en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución.

Finalmente para el Tribunal no podía acogerse en el presente caso el criterio de la recurrente sobre la necesidad de la visita del técnico funcionario a la obra cuyo coste debe valorar, ya que la variabilidad circunstancial de esta exigencia, ligada al tipo de inmueble y al objeto de la valoración, es lo que lleva a considerar que el distinto resultado del proceso y consiguientes pronunciamientos judiciales aportados son fruto de la concreta valoración de la prueba en cada caso y no implican una contradicción de doctrina, ya que la diferencia en los pronunciamientos aparece justificada como respuesta a las concretas circunstancias concurrentes en cada supuesto, de manera que tal diferencia no responde a una diversa y contradictoria interpretación de la norma, sino a la específica valoración de las pruebas.

Por otra parte mediante Auto de 13 de noviembre de 2017 el TS admitió recurso de casación en el que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en determinar, interpretando el art. 70 del RITPyAJD, si es válida la utilización del procedimiento de comprobación de valores para efectuar la determinación de la base imponible del IAJD en los supuestos de declaración de obra nueva o si, por el contrario, al tratarse de un procedimiento reservado de modo claro y terminante para los casos en los que la Administración cuantifica la base imponible por el valor real del bien, no resulta idóneo para supuestos, como el presente, en los que hay que averiguar el coste de la obra nueva para determinar la base imponible del Impuesto.

Finalmente la STS de 18 de mayo de 2020 concluyó al respecto que, habiéndose planteado la cuestión relativa a si un seguro decenal es método de comprobación idóneo, en la medida en que en el supuesto de autos revelaba un valor de ejecución material distinto al consignado por el interesado en su declaración de obra nueva en construcción, cabría admitir dicha posibilidad aunque la póliza no contemple ciertos elementos que pudieran formar parte del valor de la ejecución material de la obra.

Habiéndose otorgado en el presente caso primero una escritura de obra nueva y, con posterioridad, otra de finalización de obra, siendo ambas presentadas a liquidar (la primera con una cuota a ingresar determinada y la segunda con cuota cero), el Alto Tribunal reconoce al "acta de final de obra" (que constituye un elemento esencial para poder determinar la totalidad de los elementos esenciales de la base imponible del Impuesto) aptitud para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación. Y ello en tanto en cuanto dicha acta de fin de obra equivale a la declaración de obra nueva terminada y exige aportar datos que no estaban en la declaración de obra nueva en construcción, pudiendo extraer de ella la Administración nuevos datos que le permitan determinar con precisión la base imponible del Impuesto a tenor del coste material de ejecución de la obra, el cual es susceptible de incrementarse durante su construcción. Así pues si, mediante esta acta, la Administración puede obtener y conocer nuevos datos que le permitan determinar con precisión la base imponible del Impuesto a tenor del coste material de ejecución de la obra (que ha podido incrementarse o no durante su construcción) debe entenderse que interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación.

De este modo para el TS el acta de fin de obra interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a comprobar una autoliquidación presentada por la previa escritura de declaración de obra nueva y división horizontal, reconociéndose además como adecuado utilizar como medio de comprobación de valores el valor dado por el propio interesado al "coste de ejecución de la obra" en un seguro decenal de la construcción. Dicha acta de final de obra presenta así un carácter esencial para poder determinar la totalidad de los elementos esenciales del tributo, adquiriendo la consideración de documento fundamental para que el órgano competente pueda ejercer sus potestades de comprobación,

interrumpiendo con ello la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación<sup>10</sup>. En este sentido el Tribunal procedió a desestimar el recurso presentado al efecto sobre la base de que en dicho seguro decenal de la construcción el propio interesado otorgó a la obra un valor de ejecución distinto al que él mismo consignó en su declaración de obra nueva en construcción, lo que autorizaba a la Administración a estar a aquel valor declarado con posterioridad.

### 3. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES SITUACIONES CONFLICTIVAS SUSCEPTIBLES DE LLEGAR A PLANTEARSE.

Tratándose de una declaración de obra nueva en construcción y de un acta de terminación de la obra, deberá procederse a autoliquidar la escritura de declaración de obra nueva en construcción por el gravamen de AJD, quedando no sujeta el acta de terminación de obra. De este modo se evitará incurrir en duplicidad. Ahora bien, tal y como han señalado GARCÍA GIL y GARCÍA GIL<sup>11</sup>, en el hipotético caso de que la primera no se autoliquidase habría de autoliquidarse la segunda, sin sanción pero con los correspondientes intereses de demora.

¿Y cómo habría de realizarse la valoración a efectos de determinar la base imponible tratándose de la declaración de obra nueva de un edificio antiguo? Ciertamente en aquellos supuestos de escrituras de declaración de obra nueva cuya construcción física, sin embargo, data de años atrás<sup>12</sup> se plantea la cuestión relativa la fecha a la que debe quedar referida la valoración: ¿Ha de atenderse a la fecha de la escritura o, por el contrario, debe estarse a aquella otra en la que se produzca la terminación de la obra? A nuestro juicio, en tanto en cuanto el Impuesto se devenga el día en que se formaliza la operación a través del oportuno documento notarial, la valoración deberá quedar referida a dicha fecha<sup>13</sup>. En todo caso la condición de sujeto pasivo recaerá sobre el dueño de la obra.

Mediante Resolución de 10 de septiembre de 2008 analizó el TEAC la cuestión relativa a si resultaba de aplicación al otorgamiento de escrituras públicas de declaración de obra nueva el tipo reducido del 0,3% previsto para los Actos Jurídicos Documentados en el art. 13.3.C) de la Ley 13/2003, de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, de Medidas Fiscales y Administrativas. A juicio del TEAC no es aplicable a la escritura de declaración de obra nueva terminada el citado tipo reducido del 0,30% previsto en dicha Ley 13/2003 para la adquisición de vivienda que vaya a ser destinada a vivienda habitual. Y ello debido a que es presupuesto necesario para su aplicación que las escrituras formalicen la adquisición de la vivienda, es decir, el acto o negocio jurídico por el que el interesado pasa a ostentar la titularidad dominical sobre la misma.

Refiriéndose a las consecuencias tributarias derivadas de la cancelación de declaración de obra nueva y división horizontal señaló la DGT en su contestación a Consulta de 21 de junio de 2010 que la escritura de cancelación de la declaración de obra nueva y división horizontal no tiene contenido valuable, por lo que no ha de tributar por dicho concepto, al no cumplir uno de los requisitos del art. 31.2 del Texto Refundido. Y, por lo que respecta a la cuestión relativa a si deberá ingresarse por la escritura de declaración de obra nueva en curso y división horizontal sobre la que, en su día, en el concreto supuesto analizado, se aplicó la exención por ser viviendas de protección oficial, estima la DGT que dicha exención era provisional, si bien podría llegar a ser definitiva, ya que por causas de fuerza mayor es imposible llevar a cabo la construcción de las viviendas proyectadas, por lo que no podrá exigirse el ingreso que en su día no hizo por aplicarse la exención ya que no va a tener efecto ninguna obra nueva ni ninguna división horizontal<sup>14</sup>.

10 Revelando concretamente el específico documento en el que constaba el seguro decenal un valor de ejecución material distinto al consignado por el interesado en su declaración de obra nueva en construcción estima el Alto Tribunal adecuada la utilización como medio de comprobación de valores el valor dado por el propio interesado al coste de ejecución de la obra en el referido seguro decenal de la construcción.

11 GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Difusa, Madrid, 2004, pág. 824.

12 Ni mucho menos se trata de una situación infrecuente. Piénsese que los Registros de la Propiedad exigen en todo caso dicha escritura de cara a su inscripción, con independencia de que el solar de que se trate pueda tener acceso al Registro mediante auto judicial, como sucede en los casos de expedientes de dominio.

13 Así lo ha reconocido además el TEAC, entre otras, en su Resolución de 26 de septiembre de 1991.

14 La exención de las escrituras de declaración de obra nueva y división horizontal de viviendas de protección oficial no es extensible además a todos los inmuebles construidos, debiendo excluirse las viviendas de protección pública de precio limitado (VPPL), los garajes no vinculados y los locales comerciales. En este sentido se pronunció la Sentencia del TSJ. de Madrid de 13 de junio de 2017.

Por su parte dentro del ámbito de nuestra doctrina jurisprudencial a través de Sentencia de 9 de octubre de 2018 el TS analizó la cuestión relativa a determinar si, a efectos de la aplicación de la exención recogida en el artículo 45.I.B).12 del RDLeg. 1/1993 en relación con las declaraciones de obra nueva y constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, las viviendas construidas pueden tener una superficie protegible que exceda de la máxima permitida en la normativa estatal para las viviendas de protección oficial cuando vayan destinadas a familias numerosas. Tal y como resuelve el Alto Tribunal los parámetros que han de tenerse en cuenta a efectos de la exención contenida en el art. 45.I.B), 12ª del RDLeg. 1/1993 son los establecidos en las normas estatales que regulan las características de las viviendas de protección oficial, ya que son tales normas las que deben fijar, a los efectos de la exención, las condiciones de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes que deben tenerse en cuenta para gozar de la exención. Recuerda además el Alto Tribunal que el Real Decreto 2066/2008 limita a 90 metros cuadrados útiles la superficie máxima, de la que hay que partir a los efectos de excluir de la exención debatida aquellos inmuebles que superen dicha extensión. Y la norma estatal de reenvío de la disposición fiscal que tipifica la exención no contempla la posibilidad de ampliar dicha superficie máxima para las viviendas de protección oficial cuando vayan destinadas a familias numerosas, ya que de ser así se estaría produciendo una extensión analógica del ámbito de la exención, en contra de la explícita prohibición que contiene el art. 14 de la LGT.

En relación con la cuestión relativa a la aplicación del tipo reducido de AJD establecido para la adquisición de vivienda habitual al otorgamiento de escrituras públicas de declaración de obra nueva de la que fuese a constituir la vivienda habitual procedió el TEAC en su Resolución de 28 de abril de 2011 a modificar el criterio adoptado en su Resolución de 10 de septiembre de 2008, invocando las Sentencias del TS de 12 de noviembre de 1998<sup>15</sup> y de 14 de marzo de 2008, de conformidad con las cuales la declaración de obra nueva supone la adquisición de un derecho de exacta e idéntica categoría que si se hubiera adquirido de un tercero, siendo digno en consecuencia de recibir idéntica protección fiscal. En efecto, para el Tribunal la declaración de obra nueva de un edificio construido es de similar naturaleza a la escritura de compraventa de un edificio adquirido a un tercero, constituyendo dicha escritura de declaración de obra nueva un requisito que viene a completar el ciclo para que pueda estimarse adquirido, al menos en el aspecto documental y de titulación.

Y, a resultados de lo anterior, concluyó el TEAC que el tipo de gravamen reducido previsto para la adquisición de la vivienda habitual ha de resultar aplicable a las primeras copias de escrituras que documenten la declaración de obra nueva de la que vaya a constituir dicha vivienda habitual. En su opinión, ninguna diferencia cabe apreciar a este respecto, entre la adquisición de un edificio construido u ordenar y pagar su construcción en un solar propio, al tratarse de dos formas distintas de adquisición de idéntica naturaleza jurídica en cuanto a la adquisición del derecho real de propiedad. De este modo la reducción por declaración de obra nueva resulta de aplicación a las primeras copias de escrituras que documentan la declaración de obra nueva, resultando equiparable la declaración de obra nueva de un edificio a la escritura de compraventa de un edificio adquirido a un tercero. El TEAC admitió así la aplicación del tipo reducido del 0,10% previsto por la Ley 10/2001, de 27 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, para la adquisición de vivienda que fuese a ser destinada a vivienda habitual, al constituir un requisito que completa el ciclo para que pueda estimarse adquirida la vivienda.

Procede pues la aplicación del tipo reducido establecido para la adquisición de vivienda habitual al otorgamiento de escrituras públicas de declaración de obra nueva de la que vaya a constituir la vivienda habitual. De conformidad con lo declarado por el TS en su Sentencia de 12 de noviembre de 2008, la declaración de obra nueva de un inmueble constituye un requisito que completa el ciclo para que pueda estimarse adquirido, al menos en lo que se refiere al aspecto documental y de titulación, suponiendo la adquisición de un derecho de exacta e idéntica categoría que si el mismo hubiera sido adquirido de un tercero, y digno de idéntica protección fiscal. Debido a ello resulta de aplicación al otorgamiento de escrituras públicas de declaración de obra nueva de la que vaya a constituir la vivienda habitual el tipo reducido establecido para la adquisición de la misma<sup>16</sup>.

De este modo el TEAC, en la citada Resolución de 28 de abril de 2011, vino a cambiar el criterio unificado anteriormente

<sup>15</sup> Afirmó concretamente el Alto Tribunal en la presente Sentencia que *“Cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular proindiviso del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la ley invocada asimila a la disolución de sociedad”*. Estimaba así el TS que no resulta posible practicar la división y plasmar la adjudicación de las respectivas fincas registrales a los comuneros sin antes haber realizado la división horizontal.

<sup>16</sup> Véanse, en este mismo sentido, lo declarado por el TS en sus Sentencias de 14 de marzo de 2008 y de 17 de enero de 2011.

en los siguientes términos: *“(...) Dado que la Sentencia anterior encuentra su fundamento en que la declaración de obra nueva de un edificio construido es de similar naturaleza a la escritura de compraventa de un edificio adquirido a un tercer, constituyendo dicha escritura de declaración de obra nueva un requisito que completa el ciclo para que pueda estimarse adquirido, al menos en el aspecto documental y de titulación, este Tribunal considera que el tipo de gravamen reducido previsto para la adquisición de la vivienda habitual es aplicable a las primeras copias de escrituras que documentan la declaración de obra nueva de la que vaya a constituir dicha vivienda habitual. En este sentido ninguna diferencia cabe apreciar, a estos efectos, entre la adquisición de un edificio construido u ordenar y pagar su construcción en un solar propio, pues son dos formas distintas de adquisición, pero de idéntica naturaleza jurídica en cuanto a la adquisición del derecho real de propiedad”.*

En definitiva, refiriéndose a la cuestión relativa a la aplicación del tipo reducido establecido para la adquisición de vivienda habitual al otorgamiento de escrituras públicas de declaración de obra nueva de la que vaya a constituir la vivienda habitual señaló el TEAC en su Resolución de 28 de abril de 2011, que representó un cambio de criterio respecto de lo manifestado previamente por el Tribunal en su Resolución de 10 de septiembre de 2008, que, de conformidad con lo declarado en su día por el TS en su Sentencia de 12 de noviembre de 1998, la declaración de obra nueva de un inmueble constituye un requisito que completa el ciclo necesario para que pueda estimarse adquirido, al menos en el aspecto documental y de titulación, al suponer la adquisición de un derecho de exacta e idéntica categoría que si el mismo hubiese sido adquirido de un tercero, siendo por ello digno de idéntica protección fiscal.

Resulta de aplicación al otorgamiento de escrituras públicas de declaración de obra nueva de la que vaya a constituir la vivienda habitual el tipo reducido establecido para la adquisición de la misma, tal y como el propio TS se encargó de precisar, entre otras, en sus Sentencias de 14 de marzo de 2008 y de 17 de enero de 2011. Así las cosas se procedió a desestimar el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DGT, dada la referida doctrina elaborada por el TS en el sentido de que el tipo de gravamen reducido del 0,10% previsto por la Ley 10/2001, de 27 de diciembre, de la Comunidad Valenciana para la adquisición de vivienda que vaya a ser destinada a vivienda habitual resulta también aplicable a la escritura de declaración de obra nueva, al constituir un requisito que completa el ciclo para que la obra pueda ser destinada a vivienda habitual.

En relación con una escritura de declaración de obra nueva por parte de una cooperativa especialmente protegida analizó el TSJ. de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 19 de noviembre de 2010 un supuesto en el que la Administración denegó la exención solicitada por la actora al considerar que el art. 45.I.C.15 del RDLeg. 1/1993 se remite al art. 34 de la Ley 20/1990 de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, que según ella, establece la exención para los actos de constitución y ampliación de capital<sup>17</sup>. Y, en el caso tratado, la declaración de obra nueva no encajaría, entre los previstos por la norma para el disfrute de la exención, máxime teniendo presente la prohibición de extender al ámbito de las exenciones más allá de sus estrictos términos (art. 14 LGT). La demandante alegó que se trataba de una cooperativa especialmente protegida y que el acto gravado era una operación de adquisición destinada a sus fines sociales, acto para el que estaba prevista la exención del ITPyAJD por el art. 34 de la Ley 20/1990 de 19 de diciembre. Pues bien a juicio del Tribunal la inscripción de una escritura de obra nueva entra dentro del ciclo de adquisición del bien o derecho, y por tanto en el concepto de adquisición de los mismos, sin que ello suponga una interpretación extensiva o analógica prohibida por el art. 14 de la LGT.

Por su parte, dentro de la doctrina administrativa, la DGT tiene declarado mediante contestación a Consulta de 19 de noviembre de 2014, a través de la cual se vino a rectificar el criterio previamente adoptado en la contestación a Consulta

<sup>17</sup> Téngase presente a este respecto que los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas se regulan en los arts. 33 y 34 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, aplicables, respectivamente, a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas. De acuerdo con lo dispuesto por el art. 33 *“Las cooperativas protegidas disfrutarán de los siguientes beneficios fiscales: En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del texto refundido aprobado por Real Decreto legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes: Los actos de Constitución, ampliación de capital, fusión y escisión. La Constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones. Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el fondo de educación y promoción para el cumplimiento de sus fines”.* Por su parte el art. 34 de la Ley, refiriéndose a las cooperativas especialmente protegidas, establece que éstas disfrutarán, además de los beneficios reconocidos en el artículo anterior, de los siguientes: *“En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios”.*

de 12 de febrero de 2014, que el otorgamiento de una escritura de declaración de obra nueva de un edificio donde una cooperativa fiscalmente protegida desarrolla su actividad queda amparado por la exención establecida en el art. 45.I.C.15 del Texto Refundido del ITPyAJD.

#### 4. RECAPITULACIÓN.

A resultas del conjunto de problemas interpretativos surgidos en la determinación de la base imponible del IAJD en las declaraciones de obra nueva derivados de la inexistencia de un precepto legal expreso que diga cómo debe calcularse, señaló el TEAC mediante Resolución de 16 de enero de 2014 que, tomando como punto de partida lo dispuesto por el art. 70.1 del RITPyAJD en su redacción por aquel entonces vigente, de conformidad con el cual *“La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare (...)”*, tradicionalmente se ha venido estimando por el citado Tribunal que dicho precepto de determinación de la base imponible en las declaraciones de obra nueva plantea indudables problemas interpretativos, ante la inexistencia de un precepto legal expreso en el que se diga cómo debe calcularse.

El referido criterio ha venido siendo interpretado por el TS en el sentido de que la base imponible del Impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la obra, entendiéndose por tal el coste de ejecución material de la misma. Así se declaró, entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de mayo de 2009, dictada como consecuencia del recurso de casación en interés de ley promovido por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha contra Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de dicha Comunidad Autónoma, en cuyo fallo el Tribunal Supremo declaró no haber lugar al recurso de casación en interés de ley formulado. Y ello en tanto en cuanto lo que se valoraba no era una transmisión patrimonial, sino un documento notarial, esto es, un hecho sujeto no a Transmisiones Patrimoniales sino a Actos Jurídicos Documentados, ya que el valor del inmueble como tal, con todos sus factores de mercado, será oportunamente valorado cuando acceda a dicho mercado mediante su transmisión. El valor real de lo edificado no puede conducir pues a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva, al no ser ello lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir. Así, por ejemplo, en la valoración del inmueble pueden influir factores tales como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución.

Tal y como afirmó el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 29 de mayo de 2009 *“Nada impide que la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITP y AJD en relación con las escrituras de declaración de obra nueva. Y el art. 102.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece que “la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla. No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material”*.

Pues bien, tomando como punto de referencia la citada Sentencia del TS de 29 de mayo de 2009 ha de quedar claro que el valor del coste de la obra al que se refiere el Reglamento del IAJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, al ser el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente. Se ha de rechazar así la inclusión en las valoraciones de los inmuebles que constituyen la obra construida, de conceptos tales como *“coeficiente de mercado”*, *“beneficio y gastos de la promoción”*, *“valor en venta”*, y de cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material. La base imponible en la escritura de obra nueva es pues el valor real de la obra, el coste de su ejecución material, al ser el criterio más coherente para apreciar la capacidad económica.

Señala a este respecto la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 29 de julio de 2013, al hilo de la cuestión relativa a la correcta forma de valorar, a efectos del Impuesto, la base imponible del mismo cuando el contenido de la escritura gravada es

la declaración de obra nueva y, en su caso, la división horizontal de un inmueble, que en el concreto supuesto de autos planteado el dictamen pericial de la Administración utilizó un procedimiento estereotipado de aplicación general donde se fijaba el valor utilizando los módulos unitarios de ejecución material establecidos por el Colegio Oficial de Arquitectos, corregidos por coeficientes que no hacían referencia al coste de ejecución, sino al valor de mercado de la construcción, y que, además, de carecer de la motivación precisa, era contrario a la definición legal de la base imponible del hecho imponible sometido a tributación.

Ciertamente dicho modelo empleado se basaba en características no sólo determinadas genéricamente, como el uso y tipología, sin atención a las características específicas de diseño o configuración de la obra proyectada, sino que además hacían referencia a elementos determinantes, no del coste, sino del valor de transmisión (localización, tipología y calidad del inmueble). Por otro lado al valor del Presupuesto de Ejecución Material resultante se le añadía porcentualmente el incremento de diferentes gastos que conlleva la ejecución de una obra que, sin embargo, no formaban parte del coste de ejecución de la obra, sino del valor del inmueble resultante, tal y como se encargó de precisar la STS de 29 de mayo de 2009.

Y a tal efecto concluye el Tribunal subrayando que lo que se valora no es una transmisión patrimonial, sino las escrituras de obra nueva y división horizontal sujetas, por tanto, no a la Modalidad de TPO, sino a AJD, de manera que el valor real del coste de la obra no puede ser otro que el de ejecución material de la obra excluyendo el Impuesto sobre el Valor Añadido y el beneficio industrial.

En aquellos casos en los que el contenido de la escritura gravada lo constituye la declaración de obra nueva y, en su caso, la división horizontal de un inmueble la base imponible del gravamen habrá de quedar determinada por el valor real incluyéndose además, en el caso de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno. En todo caso resulta posible la comprobación de valores, que se llevará a cabo por los medios establecidos en el art. 52 de la Ley General Tributaria.

Tal y como se encargó de precisar la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 26 de octubre de 2015, por lo que respecta a las exigencias legales mínimas del acuerdo aprobatorio del expediente de comprobación de valores en general y, en particular, del dictamen de peritos de la Administración, no serán válidos los informes genéricos o indeterminados cuando el medio de comprobación utilizado sea la comprobación pericial, no pudiendo estimarse que existe motivación cuando el perito se limita a realizar operaciones matemáticas a partir de un módulo unitario básico, dado que se trata de una cifra abstracta para el contribuyente. Para que la fijación del antiguo valor real a partir de un módulo unitario básico cumpla con el requisito de motivación suficiente han de expresarse los factores determinantes para la formación de dicho módulo, no siendo suficiente con añadir únicamente un texto estereotipado y omnivalente a modo de motivación. Esta motivación habrá de contener, en primer lugar, la descripción del soporte físico en cuanto se refiere a su contenido o circunstancias físicas, además de poner de manifiesto los criterios concretos que se han seguido para la valoración. La mera fijación de una cifra por metro cuadrado, con un texto modelo, no basta para entender que la valoración se ha hecho de forma motivada. Lo contrario supondría la inversión de la carga de la prueba, ya que el sujeto pasivo se vería obligado a demostrar la falta de justificación del valor determinado por la Administración.

El concepto “valor real de coste de la obra nueva” contribuía a poner de manifiesto que lo que debe valorarse es lo que realmente costó la ejecución de la obra, sin que proceda realizar la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva puesto en el mercado. No es esto lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tienen por qué coincidir.

### **III. LA APLICACIÓN DEL IAJD EN LAS ESCRITURAS DE MODIFICACIÓN DE OBRA NUEVA Y DE DIVISIÓN HORIZONTAL Y EN LAS ESCRITURAS DE CANCELACIÓN DE INSCRIPCIÓN DE OBRA NUEVA.**

Tratándose de escrituras de modificación de obra nueva y de división horizontal debe señalarse que las mismas reúnen todos los requisitos de sujeción al gravamen de AJD exigidos por el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, debiendo estimarse, en consecuencia, que nos hallamos ante dos nuevos hechos imposables. Por lo que respecta a la base imponible, esta quedaría integrada por el valor de lo modificado y no por los valores totales existentes. Así, en el hipotético caso de que la variación

consistiese en una disminución no tendría lugar la práctica de liquidación alguna<sup>18</sup>.

En el caso de la declaración de obra nueva la base imponible del Impuesto vendrá determinada por el valor real de coste del elemento del inmueble que se añade, mientras que en la liquidación de la división horizontal deberá tenerse en cuenta, además del valor real de coste de dicho elemento, el valor del terreno correspondiente. Por su parte la modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de las distintas unidades hipotecarias no estará sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos notariales, al no tener por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con el art. 70.2 del Reglamento del Impuesto, es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno<sup>19</sup>.

Por su parte la modificación de la obra nueva o la división horizontal no estará sujeta a la Modalidad de TPO del ITPyAJD, al igual que tampoco estará sujeta a la cuota variable del Documento Notarial de AJD mientras la referida modificación no suponga una alteración del coste de la obra nueva o el valor del terreno.

En cuanto a la conversión de determinadas fincas, elementos privativos, en elementos comunes, o viceversa, dicha operación constituye una transmisión de bienes inmuebles que deberá tributar por ITPyAJD en su Modalidad de TPO o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en función del medio jurídico que se utilice para llevar a cabo el traspaso de la titularidad de los bienes, transmisión onerosa o gratuita de los bienes.

Y aquella escritura pública a través de la cual se formalice la operación de afectación de un elemento privativo del edificio para convertirlo en elemento común o viceversa, estará sujeta a la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, por cumplir los cuatro requisitos exigidos por el art. 31.2 del Texto Refundido del ITPyAJD, dado el carácter valuable del objeto de la escritura en cuanto a este punto y el acceso al Registro de la Propiedad que establece el art. 8 de la Ley Hipotecaria (LH).

Por lo que respecta a las escrituras de cancelación de inscripción de obra nueva, como ya hemos tenido oportunidad de precisar, la declaración de obra nueva es susceptible de realizarse estando el edificio en construcción e incluso, en ocasiones, en proyecto. Pues bien, no llegando el mismo a construirse la cancelación de las inscripciones registrales requeriría del otorgamiento de la correspondiente escritura pública, siendo varias las cuestiones susceptibles de análisis.

Téngase presente además que, tal y como afirma la DGT mediante contestación a Consulta de 23 de mayo de 2014 (relativa a una declaración de obra nueva que no se había materializado ni se podía materializar de manera que, una vez otorgada la compra, el adquirente debía necesariamente proceder a otorgar escritura de cancelación de obra nueva y división horizontal), la escritura de cancelación de la declaración de obra nueva y división horizontal no tiene contenido valuable, por lo que no tributará por dicho concepto en el IAJD, al no cumplir uno de los requisitos del art. 31.2 del RDLeg. 1/1993. En efecto, tal y como precisa el citado Centro Directivo si, en virtud de la modificación del proyecto inicial, que supone la disminución del número de viviendas a promover, se tratase tan solo de cancelar parte de la declaración de obra nueva inscrita y, en su caso, de la división horizontal que figura en el registro (manteniéndose en cambio inscrita la parte no cancelada que fuera a ser objeto de promoción) la referida escritura de modificación no tendría contenido valuable, ya que en dicha escritura no hay obra nueva cuyo valor real pueda ser tenido en cuenta a efectos de lo dispuesto en el art. 70.2 del Reglamento del Impuesto. En consecuencia tal escritura no debería tributar por la cuota variable del Documento Notarial, al no cumplirse uno de los requisitos del art. 31.2 del RDLeg. 1/1993. En cambio, tratándose del otorgamiento de una declaración de obra nueva distinta de la anterior, a la que sustituye, se estaría produciendo un nuevo hecho imponible por la referida cuota variable, al concurrir los cuatro requisitos exigidos por el citado precepto.

De acuerdo con lo declarado en su día por el citado Centro Directivo *“El artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en adelante ITP y AJD, establece que: ‘2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

<sup>18</sup> Este fue el criterio adoptado por el TEAC en sus Resoluciones de 26 de mayo de 1992 y de 11 de enero de 1996.

<sup>19</sup> Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 2 de noviembre de 2017.

*o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos. Para que un documento tribute por dicho concepto tiene que reunir todos los requisitos que establece dicho artículo: tratarse de la primera copia de una escritura notarial; ser inscribible en el Registro de la Propiedad; tener contenido valuable; y no estar sujeta a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni de Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La escritura de cancelación de la declaración de obra nueva y división horizontal no tendrá contenido valuable, por lo que no tributará por dicho concepto al no cumplir uno de los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido. Véase en idéntico sentido la contestación de la DGT a Consulta de 8 de julio de 2019.*

¿Quedaría sujeta la citada escritura al gravamen por AJD? Y, admitiéndose la sujeción, ¿Podría resultar de aplicación la exención contenida en el art. 45.I.B).13 del RDLeg. 1/1993<sup>20</sup> ? Ambas cuestiones han sido objeto de debate por el TEAC a lo largo de diversas Resoluciones. Así, por ejemplo, señaló el citado Tribunal en sus Resoluciones de 18 de enero de 1989 y de 11 de abril de 1996, refiriéndose a la primera de las cuestiones planteadas, que el objeto de estas escrituras de cancelación lo constituye una obra y ésta, con independencia de que se ejecute o no, es susceptible de valoración, aunque sea sobre proyecto. Debido a ello concluía el Tribunal afirmando que las escrituras notariales de solicitud de cancelación de las inscripciones de obra nueva y de división horizontal, al tener por objeto cosa valuable, se encuentran sujetas al IAJD. Estamos de acuerdo con esta apreciación. Piénsese que no por el simple hecho de no haberse ejecutado las obras declaradas en su día como nuevas e inscritas en el Registro de la Propiedad puede afirmarse que no existe cosa valuable sobre la que aplicar el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

Ahora bien, de cara a poder proyectar la exención actualmente contenida en el art. 45.I.B).13 del RDLeg. 1/1993 sobre aquellos supuestos en los que la escritura de solicitud de cancelación de la inscripción registral tratase de subsanar una anterior declaración de obra nueva al objeto de hacer concordar el Registro con la realidad extrarregistral, sostiene el TEAC que dicha exención sólo resultaría aplicable a aquellas escrituras de cancelación en relación con las cuales las primitivas declaraciones de obra nueva y de división horizontal estuviesen afectadas de vicios que determinasen su inexistencia o nulidad, siendo necesario además, de cara a la producción de efectos tributarios, que dicha nulidad o inexistencia haya sido declarada por el órgano competente para ello. En caso contrario, esto es, no habiéndose declarado la nulidad de la primitiva declaración de obra nueva, considera el Tribunal que habría que tener a ésta por válida y estimar que el otorgamiento de la escritura de cancelación no persigue salvar su pretendida ineficacia, sino únicamente reflejar una variación en la inicial declaración de voluntad del otorgante, no procediendo en consecuencia la aplicación de la exención.

Por nuestra parte consideramos que, tratándose de cancelaciones registrales que presenten un contenido económico, tendrá lugar su tributación por la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, con independencia de que la nulidad o inexistencia del acto o contrato de que se trate sea declarada por el órgano competente. Y ello debido a que el texto legal no contiene referencia alguna a la exigencia de declaración de nulidad por parte de la autoridad judicial o administrativa.

Mediante Sentencia de 24 de enero de 2008 el TSJ. de Extremadura se encargó de analizar la cuestión relativa a las consecuencias tributarias derivadas de la formalización de un acta de finalización de obra. Nos recuerda de entrada el Tribunal que, de conformidad con lo previsto en el art. 7.3 de la Ley 8/2002, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura, vigente en el instante en el que se formalizó el acta de finalización de obra, se establecía el tipo de gravamen aplicable en la Modalidad de AJD, sin que el legislador autonómico tuviese competencia a efectos de definir el hecho imponible del ITPyAJD. De acuerdo con lo señalado por el Tribunal el legislador autonómico tenía competencia para modificar los tipos de gravamen pero no para incluir hechos imponibles de carácter diverso a los contemplados en la Ley reguladora del tributo.

Al amparo de lo anterior cabe estimar que el art. 7.3 del TRLITPyAJD debe interpretarse conforme al hecho imponible

<sup>20</sup> Como es sabido dispone este precepto del TRLITPyAJD la exención de las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por objeto exclusivo salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el Impuesto y que estuvieran afectados de vicio que implique inexistencia o nulidad.

definido en el propio Texto Refundido. Significa ello que el acta de finalización de obra formalizada en un documento notarial quedará gravada únicamente cuando se ponga de manifiesto la existencia de una variación sobre la declaración inicial contenida en la escritura de obra nueva en construcción.

En el presente caso la redacción introducida en su día por la Ley 7/2003, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2004, permitía interpretar la finalidad y el sentido del art. 7 del RDLeg. 1/1993, consistente en someter a gravamen estos actos aunque también se hubiese gravado la escritura de declaración de obra nueva, en aquellos supuestos en los que dichos actos añadiesen algo nuevo o distinto a la declaración inicial contenida en la escritura de la obra nueva en construcción. Téngase presente no obstante que, de no interpretarse de dicho modo, conduciría a gravar dos veces el mismo hecho imponible o un hecho imponible no contemplado en la definición estatal del hecho imponible, sobre lo que el legislador autonómico adolece de competencia.

En base a ello concluyó el Tribunal en el citado pronunciamiento que la simple manifestación de que la obra estaba concluida no constituye por sí misma un acto sujeto al Impuesto, dado que el acto que produce efectos propiamente jurídicos es el relativo a la declaración de obra nueva, que en el supuesto de autos ya había sido liquidado.

En resumen, si únicamente se procede a cancelar parte de la declaración de obra nueva inscrita, comoquiera que se mantiene inscrita la parte no cancelada, la escritura en cuestión que se otorgue no tendrá un contenido valuable y, por tanto, no tributará por la cuota variable del documento notarial. En efecto si, en virtud de la modificación del proyecto inicial se trata únicamente de cancelar parte de la declaración de obra nueva inscrita (y, en su caso, de la división horizontal que figura en el Registro), manteniéndose inscrita la parte no cancelada que fuera a ser objeto de promoción, la referida escritura de modificación no tendría contenido valuable, ya que, en dicha escritura no hay obra nueva cuyo valor real pueda ser tenido en cuenta a efectos de lo dispuesto en el art. 70.2 del RITPyAJD. En consecuencia, tal escritura no debería tributar por la cuota variable del Documento Notarial, al no cumplirse uno de los requisitos del art. 31.2 del RDLeg. 1/1993.

En cambio, si se otorgase una nueva declaración de obra nueva en sustitución de la anterior a la que sustituye sí se producirá el hecho imponible del Impuesto por la cuota variable. Así las cosas, tratándose del otorgamiento de una declaración de obra nueva distinta de la anterior, a la que sustituye, se estaría produciendo un nuevo hecho imponible del IAJD por la referida cuota variable, al concurrir los cuatro requisitos exigidos por el apartado 2 del art. 31 del RDLeg. 1/1993.

## IV. REFLEXIONES FINALES.

Con carácter general la declaración de obra nueva constituye un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante Notario de la existencia de una obra nueva a efectos de su acceso al registro de la Propiedad. Ahora bien, dicha declaración de obra nueva no presupone la transmisión de un bien, aunque sí constituye hecho imponible de la cuota variable del Documento Notarial correspondiente a la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados. Por su parte la modificación de la declaración de obra nueva y la división horizontal constituyen igualmente operaciones sujetas a la citada cuota variable del Documento Notarial de la Modalidad de AJD, al concurrir todos los requisitos establecidos en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993.

La base imponible del gravamen se determinará conforme a lo dispuesto en el art. 70. 2 y 3 del Reglamento del Impuesto, referida exclusivamente a la obra nueva que se realice y a la división horizontal de la misma, sin incluir en la misma el resto del edificio que no se vea afectado por la obra que se declara. Será sujeto pasivo el propietario de la obra nueva que se declara y que se divide horizontalmente, salvo que los referidos actos tuvieran lugar una vez realizada la permuta por parte de este.

La declaración de obra nueva o división horizontal no se pueden configurar como hecho imponible de la Modalidad de TPO del ITPyAJD, en cuanto que todas ellas no suponen más que modificaciones registrales de las fincas a las que se refieren, ya sea en relación a su configuración física, declaración de obra nueva, o jurídica, constitución o modificación del régimen de propiedad horizontal, pero sin que en ningún momento suponga una transmisión onerosa e inter vivos de bienes que siguen integrando el patrimonio de su titular.

Excluida dicha tributación por la Modalidad de TPO se ha de entrar a examinar la posible incidencia de las referidas operaciones en la cuota variable del Documento Notarial, de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en tanto concurren los requisitos exigidos en el art. 31.2 del Texto Refundido, a saber: tratarse de una primera copia de una escritura o un acta notarial; tener por objeto cantidad o cosa valuable; contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o Registro de Bienes Muebles; y contener actos o contratos no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 de esta Ley (modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias).

El valor del coste de la obra nueva que se declara viene determinado por lo que costó realmente cuando se ejecutó la obra, cualquiera que sea el momento del devengo del IAJD, al resultar este último irrelevante a efectos de determinar el coste. El citado valor del coste lo integra el valor de ejecución material de la obra, no formando parte de la base imponible del gravamen ni el IVA ni otros impuestos análogos propios de regímenes especiales, así como como tampoco las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales o el beneficio empresarial del contratista.

Téngase presente a este respecto que lo que se valora a efectos del Impuesto no es una transmisión patrimonial sino un documento notarial, esto es, un hecho sujeto no a Transmisiones Patrimoniales sino a Actos Jurídicos Documentados, ya que el valor del inmueble como tal, con todos sus factores de mercado, será oportunamente valorado cuando acceda a mercado mediante su transmisión, siendo aquel un negocio jurídico distinto del traslativo, de menor entidad y merecedor de una tributación más benigna. Así pues el valor real del coste de la obra al que se refiere el Reglamento del IAJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra. Sólo así podrá lograrse la debida coherencia con la manifestación de capacidad económica que se pretende someter a gravamen en la declaración de obra nueva. El valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva.<sup>21</sup>

No cabe además equiparar el valor de coste de la obra nueva a su valor de mercado, ya que lo que se valora en el presente caso no es una transmisión patrimonial sino un documento notarial, esto es, un hecho sujeto, no a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sino a la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados. El valor del inmueble como tal, con todos sus factores de mercado, será oportunamente valorado cuando acceda a dicho mercado mediante su transmisión. Debido a ello el valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble<sup>22</sup>.

Por otra parte en la declaración de obra nueva el valor de coste de la obra debe estar referido exclusivamente a la obra nueva que se declara, sin incluir en la misma el resto del edificio que no resulte afectado por la obra que se declara. Y el mismo criterio debe aplicarse en el caso de la división horizontal, en cuya base imponible no deberá incluirse la parte del edificio que no se modifique, sin que tenga transcendencia alguna el hecho de que, a consecuencia de la declaración de obra nueva resulten alterados los coeficientes de participación de los distintos departamentos, ya que la variación de las cuotas de participación de los elementos privativos del edificio no supone el devengo de la cuota gradual de la Modalidad de AJD siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen

21 En este sentido la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 2 de febrero de 2021 resolvió excluir los aditamentos al coste total de ejecución material de la construcción del valor de ésta a los efectos del IAJD, adoptando un criterio idéntico al establecido en el ICIO; de acuerdo con lo manifestado por el Tribunal "La base imponible en la declaración de obra nueva no puede absorber el beneficio que se espera obtener de la venta de un inmueble en el mercado porque de ser así, se gravaría dos veces la misma manifestación de riqueza, primero, al incorporarse en la base de Actos Jurídicos Documentados con ocasión de la escritura de declaración de obra nueva y, después al integrarse en el valor real del inmueble en el momento de transmitirse (...) Para fijar la base imponible a una escritura de declaración de obra nueva a los efectos del IAJD se debe estar solo coste de la de ejecución de la obra y no al valor de mercado de la construcción".

22 Véase en este sentido lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 2 de diciembre de 2019, en la que se afirma que "No se puede equiparar el valor real de coste de la obra nueva con su valor de mercado. El valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva; conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tienen por qué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tiene por qué afectar al coste de ejecución. Está fuera de discusión que lo que se valora no es una transmisión patrimonial sino un documento notarial, un hecho sujeto no a Transmisiones Patrimoniales Onerosas sino a Actos Jurídicos Documentados, ya que el valor del inmueble como tal, con todos sus factores de mercado, será oportunamente valorado cuando acceda a dicho mercado mediante su transmisión. Se trata de un negocio jurídico distinto del traslativo, diríase que de menor entidad y, por lo mismo, merecedor de una tributación más benigna que si de un negocio traslativo de dominio se tratara. En caso contrario, si la base imponible en la declaración de obra nueva absorbiera el beneficio que se espera obtener de la venta de un inmueble en el mercado y que debe ir incorporado al valor real del inmueble, se terminaría por gravar dos veces la misma manifestación de riqueza, la que se liga a la obtención de beneficio en el mercado, primero, al incorporarse en la base de Actos Jurídicos Documentados con ocasión de la escritura de declaración de obra y, segundo, al integrarse en el valor real del inmueble en el momento de transmitirse. Ni es lógico, pues son dos negocios diferentes, mercedores de valoración también distintas, ni es justo, porque conduce a someter una misma manifestación de riqueza a tributación de un modo consecutivo Así pues, a la hora de fijar la base imponible de una escritura de declaración de obra nueva, la comprobación debe recaer sobre el coste de la ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado".

de propiedad horizontal lo constituye el valor de coste de la obra nueva más el antiguo valor real (actual valor de mercado) del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna.

No obstante se ha de tener presente a este respecto que, de acuerdo con lo declarado por la DGT mediante contestación a Consulta de 13 de febrero de 2019, las escrituras de terminación o finalización de una obra nueva declaradas previamente en construcción constituyen documentos sujetos, en principio, al gravamen de Actos Jurídicos Documentados, concepto Documento Notarial, por reunir todos los requisitos del art. 31.2 del RDLeg. 1/1993. En efecto, dada una escritura pública de declaración de final de obra en la que no se van a modificar superficies, siendo sucesiva a otra escritura de obra nueva en construcción, nos hallamos ante un acto jurídico de documentación compleja porque requiere de instrumentos públicos para su inscripción registral: la escritura de declaración y el acta de terminación. Con carácter general los actos de documentación compleja inician un procedimiento de liquidación del gravamen que recae sobre el acto jurídico documentado, por lo que no resulta posible que, al amparo de este desdoblamiento documental, una obra nueva pueda ser inscrita en el Registro de la Propiedad sin haber satisfecho el tributo cuando a lo largo del procedimiento se acredita que éste ya ha sido liquidado en otro procedimiento anterior, sobre otro de los documentos, no debiendo girarse una nueva liquidación para no incurrir en duplicidad. Y ello aun cuando, como es sabido, el ITPyAJD grava las primeras copias de escrituras y actas notariales que contienen actos o contratos inscribibles en los Registros.

Por ello, aunque las escrituras de terminación o finalización de una obra nueva declaradas previamente en construcción constituyen documentos sujetos al gravamen de AJD, concepto Documento Notarial, estima la DGT que debe estarse a lo dispuesto en la Resolución del TEAC de 19 de diciembre de 1996 en cuanto a los actos de documentación compleja. Igualmente se remitió la DGT a lo dispuesto por el TEAC en su Resolución de 21 de septiembre de 1995 en el sentido de que la presentación de cualquiera de los instrumentos notariales inicia un procedimiento de liquidación del gravamen que recae sobre el acto jurídico documentado. Y, de igual forma que no sería admisible que, merced al desdoblamiento documental, una obra nueva llegase a ser inscrita en el Registro de la Propiedad sin haber satisfecho el tributo, si en el curso del procedimiento se acreditase que éste ya ha sido liquidado en otro procedimiento anterior sobre otro de los documentos no deberá girarse nueva liquidación para no incurrir en duplicidad.

Respecto de la declaración de obra nueva, se ha de excluir la aplicación de la cuota variable en base a lo dispuesto en el art. 70.2 del Reglamento del Impuesto si en la escritura de rectificación que se pretende otorgar no hay obra nueva cuyo valor pueda ser tenido en cuenta. Por lo que respecta a la división horizontal se ha de tener presente lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 4 de octubre de 2011 en el sentido de que *“La variación de las cuotas de participación de los elementos privativos del edificio no supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna”*.

En definitiva, la declaración de obra nueva no ha de quedar sujeta a la cuota variable del documento notarial de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en base a lo dispuesto en el art. 70.2 del Reglamento del Impuesto, en aquellos casos en los que en la escritura de rectificación que se pretenda otorgar no haya obra nueva cuyo valor real pueda ser tenido en cuenta. Y, en cuanto a la división horizontal, sí que procederá la tributación por dicho concepto en cuanto se produzca la alteración de la superficie del inmueble. La base imponible estará entonces constituida por el valor real de coste de la obra nueva y el valor real del terreno.

Una escritura de cancelación de la declaración de obra nueva y división horizontal no tiene contenido valuable, motivo por el cual no ha de quedar sujeta a tributación al no cumplir uno de los requisitos del art. 31.2 del RDLeg. 1/1993.

Por su parte la modificación de la declaración de obra nueva y la división horizontal constituyen operaciones sujetas a la cuota variable del documento notarial de la Modalidad de AJD, al concurrir todos los requisitos establecidos en el art. 31.2 del ITPyAJD, determinándose la base imponible conforme a lo dispuesto en el art. 70.1 y 2 del Reglamento del Impuesto, referida exclusivamente a la obra nueva que se realice y a la división horizontal de la misma, sin incluir en la misma el resto del edificio que no se vea afectado por la obra que se declara.

En todo caso se ha de tener presente que cuando, con posterioridad a la formalización de una escritura de obra nueva y división horizontal, se constata la existencia de un error en la determinación de la superficie de varias viviendas, al ser la real superior a la escriturada debiéndose realizar la oportuna modificación, dicha rectificación no tendrá consecuencias fiscales en la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, ya que ni la declaración de obra nueva ni la división horizontal suponen modificaciones registrales de la finca, no produciéndose en ningún momento una transmisión onerosa e inter vivos de bienes, que invariablemente siguen permaneciendo en el patrimonio de su titular.

Por lo que respecta a la cuota variable del Documento Notarial de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, y al hilo de la cuestión relativa al contenido económico de la escritura, teniendo presente que en la declaración de la obra nueva el valor real del coste de la obra debe estar referido exclusivamente a la obra nueva que se declara (sin incluir el resto del edificio que no resulte afectado por dicha obra) y que en el caso de división horizontal tampoco deberá incluirse la parte del edificio que no se modifique, al amparo de una consolidada doctrina administrativa la variación de las cuotas de participación de los elementos privativos del edificio no supondrá el devengo de la cuota gradual de la Modalidad de AJD siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen.<sup>23</sup>

¿Cabría estimar que el art. 70, apartados 1 y 2 del Reglamento del ITPyAJD incurre en extralimitación por oponerse al apartado 2 del art. 31 del RDLeg. 1/1993 en tanto somete a tributación las escrituras de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal? A esta cuestión se refirió el TS en su Sentencia de 9 de octubre de 2018. A pesar de que, a juicio de la recurrente, ninguna de las dos operaciones tiene por objeto cantidad o cosa valuable ni contiene actos o contratos inscribibles, resuelve el Alto Tribunal la cuestión afirmando que las escrituras notariales de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal están sujetas al IAJD al tratarse de instrumentos públicos que tienen por objeto cantidad o cosa valuable y que contienen actos inscribibles en el Registro de la Propiedad. Y, en la medida en que tales actos jurídicos están sometidos a gravamen por el Impuesto con arreglo a lo establecido en los arts. 27, 28, 30 y 31.2 del RDLeg. 1/1993, quedan comprendidos en el ámbito objetivo del hecho imponible y en la fijación de la base imponible y de la parte variable de la cuota tributaria, de manera que el art. 70, apartados 1 y 2 del Real Decreto 828/1995 no incurre en un exceso reglamentario o ultra vires sobre la habilitación legal implícita en los preceptos citados, limitándose únicamente a hacer explícitos dos concretos casos de sujeción a los fines de regular para ellos normas especiales de determinación de la base imponible, que ya estaban virtualmente comprendidos en el ámbito de realización del hecho imponible establecido en aquellos preceptos.

En fechas pasadas, mediante Sentencia de 26 de febrero de 2020, el TS se encargó de confirmar la legalidad de los apartados 1 y 2 del art. 70 del Reglamento del ITPyAJD, concluyendo al respecto que los negocios jurídicos de declaración de obra nueva y constitución de propiedad horizontal constituyen actos incluidos en el ámbito del art. 31 del RDLeg. 1/1993, al venir referidos a cantidad o cosa valuable económicamente.

Ahora bien, ¿qué sucede con las operaciones de segregación de fincas? ¿Integran dichas operaciones (esto es, aquellas en virtud de las cuales se produce la separación de una porción de una finca para formar otra nueva, produciéndose una alteración física del inmueble al objeto de su constancia en el Registro de la Propiedad pero sin afectar a la titularidad del mismo y sin implicar, en modo alguno, ni la transmisión ni el gravamen del inmueble) el hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados? El simple otorgamiento de una escritura de segregación de fincas, ¿constituye un acto o un contrato, o se trata por el contrario de una operación netamente registral?

Al objeto de clarificar esta última cuestión mediante Auto de 16 de julio de 2020 el TS admitió recurso de casación destinado a la formación objetiva de jurisprudencia al objeto de precisar si, a tenor de lo dispuesto por el citado art. 70.3 del Reglamento del Impuesto interpretado en relación con el art. 31 del Texto Refundido, estas operaciones de segregación de fincas integran el hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. En el concreto supuesto debatido mientras que la Administración tributaria, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid y la Sala de instancia identificaban y concretaban el hecho imponible de la cuota gradual de Documentos Notariales del AJD en la escritura pública, la empresa municipal recurrente rechazaba que existiese hecho imponible y, por tanto, sujeción al AJD.

Finalmente concluiría al respecto el Alto Tribunal mediante Sentencia de 27 de septiembre de 2021 que, en el contexto

<sup>23</sup> Véase a este respecto, por todas ellas, la contestación de la DGT a Consulta de 28 de septiembre de 2018.

de una reparcelación urbanística, una escritura pública que documenta unas operaciones de agrupación instrumental, segregación y adjudicación, está sometida al ITPyAJD en su Modalidad de AJD con arreglo a lo establecido en los arts. 27, 28, 30 y 31.2 del Texto Refundido, quedando por tanto comprendida en el ámbito objetivo del hecho imponible y en la fijación de la base imponible y de la parte variable de la cuota tributaria. Y, al amparo de lo anterior, el art. 70.3 del Real Decreto 828/1995 no supone un exceso reglamentario o ultra vires sobre la habilitación legal implícita en los preceptos citados, ya que se limita a hacer explícito unos concretos casos de sujeción, a los fines de regular para ellos normas especiales de determinación de la base imponible, que ya estaban virtualmente comprendidos en el ámbito de realización del hecho imponible establecido en aquellos preceptos.

La concreta controversia debatida se centraba en la operación documentada de segregación. De los antecedentes obrantes en el expediente se infería, de una parte, que la Administración tributaria, el Tribunal Económico-Administrativo Regional y la Sala de instancia identificaban y concretaban el hecho imponible del IAJD en la escritura pública. Y, de otra, la empresa municipal recurrente rechazaba que hubiese hecho imponible y, por tanto, sujeción a IAJD. A juicio de la recurrente dicha escritura no estaba sujeta al IAJD, al no cumplir los requisitos del art. 31.2 del Texto Refundido, entendiéndose al respecto que una operación de segregación no es un contrato y que en la escritura de segregación de fincas no existe acto o contrato, no siendo su objeto evaluable en el sentido de transmisión o movimiento de valor, de manera que el art. 70.3 del Reglamento del ITPyAJD, al disponer que en las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas la base imponible estará constituida, por lo que a la segregación se refiere, por el valor de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente, resultaría contrario al art 31.2 del Texto Refundido.

Sin embargo de acuerdo con lo manifestado por el TS en este último pronunciamiento en los supuestos de agrupación o segregación por mor de una actuación urbanística se está en presencia de diferentes negocios jurídicos a efectos de su sujeción al IAJD. La segregación constituye un negocio jurídico registral derivado de la voluntad de las partes intervinientes que tiene contenido valuable y que puede ser inscrito en el Registro de la Propiedad, debiendo tributar por dicho gravamen.

Como es sabido quedan sujetas a este último Impuesto las escrituras, actas y testimonios notariales que tengan por objeto cantidad o cosa valubles, que contengan actos o contratos inscribibles y que no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones ni a las otras dos Modalidades del ITPyAJD. Pues bien, más allá de su concreta calificación jurídica como acto o negocio, una escritura pública de agrupación instrumental, segregación y adjudicación de fincas cuyo fin sea la reparcelación urbanística integra el hecho imponible del IAJD, debido a que la escritura pública documenta la voluntad de agrupar dos fincas independientes para dar lugar a una nueva y única finca independiente y de segregar una de ellas, como resultado de la agrupación en dos parcelas que pasan a formar dos fincas nuevas e independientes, siendo finalmente adjudicadas las dos parcelas segregadas.

Para el Tribunal, incluso admitiendo la posibilidad de que pudieran reflejarse estas operaciones a través de otros documentos inscribibles, lo relevante es que el hecho de que el negocio jurídico resulte documentado ante Notario mediante escritura pública determina que quede sometido a tributación, ya que el hecho imponible lo constituye el acto jurídico documentado en determinada forma notarial. Así las cosas si, en el marco de una reparcelación urbanística, se otorga una escritura pública que documenta operaciones de agrupación instrumental, segregación y adjudicación (operaciones que se inscriben en el ámbito de un determinado proceso de reparcelación en cuyo seno las fincas parceladas experimentan una alteración de su valor) la operación ha de quedar sometida al ITPyAJD en su Modalidad de AJD. Y, tal y como se ha indicado, descarta el Tribunal que el art. 70.3 del Real Decreto 828/1995 suponga un exceso reglamentario o ultra vires, debido a que el citado precepto se limita a hacer explícito unos concretos casos de sujeción al objeto de regular para ellos normas especiales de determinación de la base imponible que ya estaban virtualmente comprendidos en el ámbito de realización del hecho imponible del Impuesto.

Por tanto, con independencia de que la inscripción registral haya de expresar "el valor de la finca o derecho inscrito", la noción de evaluación económica resulta reforzada por el hecho de que las operaciones de agregación y de segregación de fincas se inscriban en un determinado proceso de reparcelación, en cuyo seno las fincas parceladas experimentan una alteración de su valor.

En resumen, dentro del ámbito de las operaciones de reparcelación urbanística una escritura pública que documenta unas operaciones de agrupación instrumental, segregación y adjudicación está sometida al ITPyAJD en su Modalidad de

Actos Jurídicos Documentados, con arreglo a lo establecido en los arts. 27, 28, 30 y 31.2 del Texto Refundido, quedando por tanto comprendida en el ámbito objetivo del hecho imponible y en la fijación de la base imponible y de la parte variable de la cuota tributaria. Por su parte el art. 70.3 del Real Decreto 828/1995 no supone un exceso reglamentario o *ultra vires* sobre la habilitación legal implícita en los preceptos citados, al limitarse a hacer explícito unos concretos casos de sujeción a los fines de regular para ellos normas especiales de determinación de la base imponible, que ya estaban virtualmente comprendidos en el ámbito de realización del hecho imponible establecido en dichos preceptos.

