ÍNDICE

Boletines Oficiales

Estado

23.06.2026

BOE Núm. 152

MODELOS 210, 211, Y 213 DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. Orden HAC/623/2026, de 12 de junio, por la que se modifican la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes; la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 «Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y el modelo 296 «Impuesto sobre la Renta de No Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta»; y la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la AEAT. pág. 2

Alava

23.06.2026

BOTHA

HACIENDAS LOCALES. SERVICIOS DE TELEFONÍA MÓVIL. Norma Foral 12/2026, de 10 de junio, de modificación de la Norma Foral reguladora de las Haciendas Locales pág. 5

IMPUESTO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS. Norma Foral 13/2026, de 10 de junio, del Impuesto sobre Estancias Turísticas pág. 7

Consulta de la DGT

DERECHO CIVIL CATALÁN

ISD/IRPF. DONACIÓN MORTIS CAUSA. La DGT confirma que la donación mortis causa catalana con transmisión inmediata tributa como adquisición sucesoria, pero niega la reducción del 95 % para empresa familiar al no haber fallecido aún la causante. Reitera doctrina pág. 8

La Consulta concluye que la donación mortis causa regulada en el Código Civil de Cataluña constituye un título sucesorio a efectos del ISD y queda amparada por la no sujeción de la ganancia patrimonial en IRPF prevista para las transmisiones lucrativas por causa de muerte, aunque determinadas reducciones exigen el fallecimiento efectivo del causante.

Artículo José Mª Tocornal

PL Notas sobre la Resolución del TEAC 08392/2024, de fecha 21/05/2026 pág. 11

Boletines Oficiales

Estado
23.06.2026

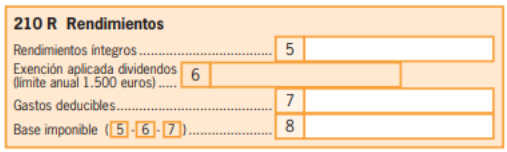
Núm. 152

MODELOS 210, 211, Y 213 DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. Orden HAC/623/2026, de 12 de junio, por la que se modifican la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes; la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 «Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y el modelo 296 «Impuesto sobre la Renta de No Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta»; y la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

MODIFICACIONES MODELO 210.

Se crea un nuevo anexo al modelo 210 de desglose de dividendos y se crean las casillas «Clave de mercado», «Código LEI» y «Código ISIN».

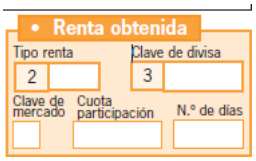
- Se opta por agrupar en el modelo 210 los dividendos percibidos de una misma entidad durante el año natural, el apartado 210 R relativo a los rendimientos no permite identificar qué parte del rendimiento declarado corresponde a cada uno de dichos dividendos.



- Tratándose de valores negociables en mercados secundarios oficiales, el nuevo anexo de desglose de dividendos va a permitir diferenciar, en caso de agrupación, qué parte del rendimiento corresponde a cada uno de los dividendos de la misma entidad y ejercicio.

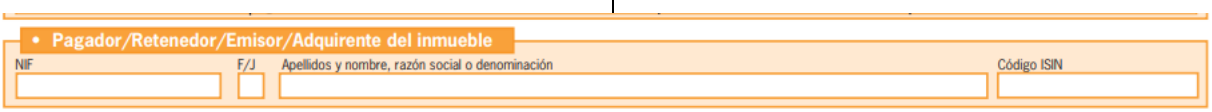


- Los valores posibles de la nueva casilla «Clave de mercado» son:
  - A (Mercado secundario oficial de valores español),
  - B (Mercado secundario oficial de valores extranjero de la UE),
  - C (Otros mercados oficiales extranjeros),
  - D (Otros mercados no oficiales) y
  - E (No negociados en mercados).

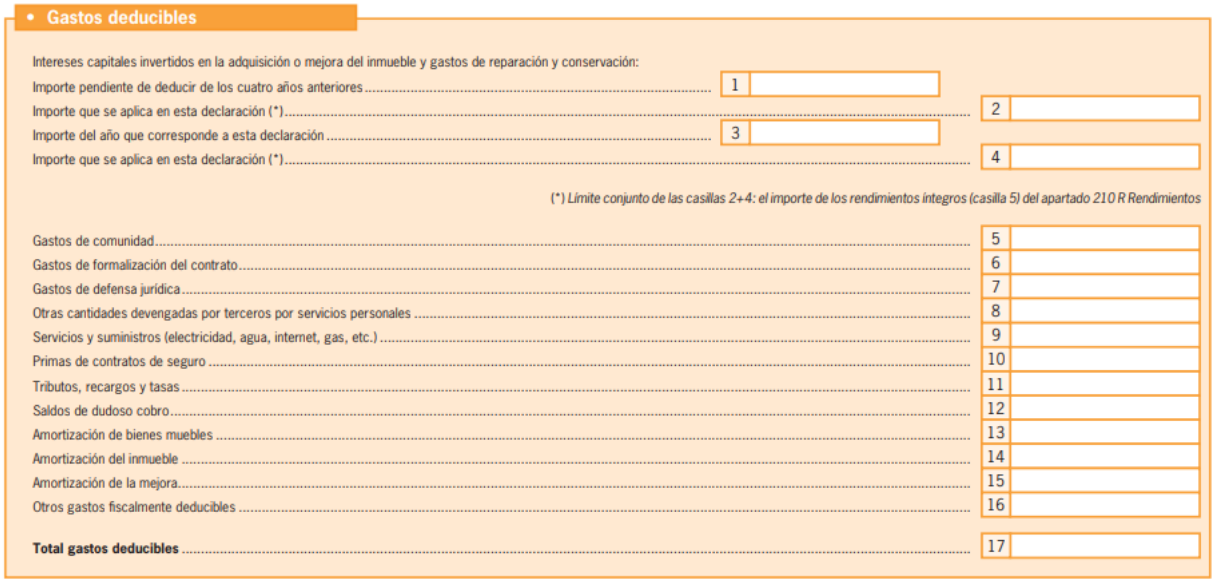


Si se marcan los valores A, B o C es necesario cumplimentar la casilla «Código ISIN» y, en caso de agrupación, el anexo de «desglose de dividendos».

Si se marcan los valores D o E se exige cumplimentar la casilla NIF emisor del campo «Pagador/ Retenedor/ Emisor/ Arrendador del inmueble



En relación con las rentas inmobiliarias, se crea un nuevo anexo al modelo 210 de desglose de gastos deducibles de inmuebles arrendados o subarrendados y se incorporan algunas mejoras técnicas en la cumplimentación del modelo 210.



• Gastos deducibles

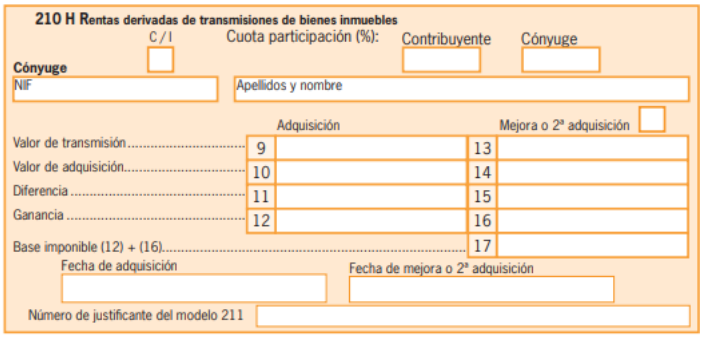
Intereses capitales invertidos en la adquisición o mejora del inmueble y gastos de reparación y conservación:

Importe pendiente de deducir de los cuatro años anteriores	1		
Importe que se aplica en esta declaración (*)		2	
Importe del año que corresponde a esta declaración	3		
Importe que se aplica en esta declaración (*)		4	

(*) *Límite conjunto de las casillas 2+4: el importe de los rendimientos íntegros (casilla 5) del apartado 210 R Rendimientos*

Gastos de comunidad	5	
Gastos de formalización del contrato	6	
Gastos de defensa jurídica	7	
Otras cantidades devengadas por terceros por servicios personales	8	
Servicios y suministros (electricidad, agua, internet, gas, etc.)	9	
Primas de contratos de seguro	10	
Tributos, recargos y tasas	11	
Saldos de dudoso cobro	12	
Amortización de bienes muebles	13	
Amortización del inmueble	14	
Amortización de la mejora	15	
Otros gastos fiscalmente deducibles	16	
Total gastos deducibles	17	

En el apartado H del modelo 210 relativo a rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles, cuando se trate de una autoliquidación única presentada por ambos cónyuges, se modifica la casilla C/O por C/I, que pasa a denominarse «conjunta con cónyuge» e «individual»
Se añade una casilla en el apartado «mejora o segunda adquisición» para aclarar si se trata de una mejora o de una segunda adquisición.



210 H Rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles

C / I ☐ Cuota participación (%): Contribuyente Cónyuge

Cónyuge

NIF Apellidos y nombre

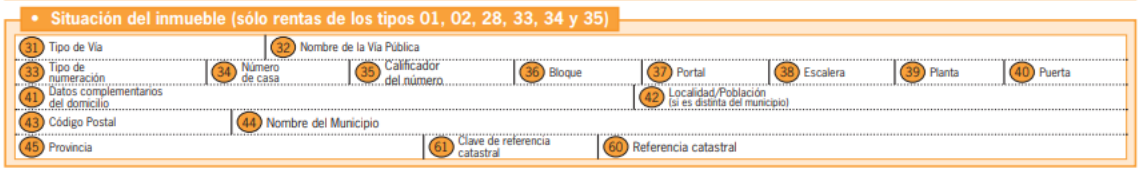
	Adquisición		Mejora o 2ª adquisición	
Valor de transmisión	9		13	
Valor de adquisición	10		14	
Diferencia	11		15	
Ganancia	12		16	
Base imponible (12) + (16)			17	

Fecha de adquisición Fecha de mejora o 2ª adquisición

Número de justificante del modelo 211

Se crean las casillas «N.º de días» y «Cuota participación» para indicar, tratándose de rentas imputadas de inmuebles urbanos destinados por personas físicas al uso propio o rendimientos de inmuebles arrendados o subarrendados, el número de días del inmueble a disposición del contribuyente o en que el inmueble ha estado arrendado, respectivamente, y el porcentaje de participación que le corresponde en la titularidad del inmueble.

En el apartado «Situación del inmueble» del modelo 210 se crea la casilla «Clave de referencia catastral» con valores 1 «Inmueble con referencia catastral» y 2 «Inmueble sin referencia catastral».
Además, se incorporan otras mejoras y actualizaciones técnicas. En concreto, en el modelo 210 se elimina el campo «Fecha y firma» en los ejemplares de la autoliquidación y se modifica la denominación del campo «Dirección en el país de residencia» del apartado «Contribuyente» que pasa a denominarse «Dirección actual en el país de residencia».



• Situación del inmueble (sólo rentas de los tipos 01, 02, 28, 33, 34 y 35)

31 Tipo de Vía	32 Nombre de la Vía Pública						
33 Tipo de numeración	34 Número de casa	35 Calificador del número	36 Bloque	37 Portal	38 Escalera	39 Planta	40 Puerta
41 Datos complementarios del domicilio				42 Localidad/Población (si es distinta del municipio)			
43 Código Postal	44 Nombre del Municipio						
45 Provincia		61 Clave de referencia catastral	60 Referencia catastral				

MODIFICACIONES MODELO 296

Se modifica la redacción de los siguientes campos del registro de tipo 2 «Registro de perceptor»: «Código», «Código emisor» y «Clave de mercado». Por lo que respecta al anexo al registro de tipo 2 «Registro de perceptor», denominado «Valores negociables. Relación de certificados de pago», se añade el campo «Clave de personalidad del titular registral».

Se modifica el anexo II «Plazos generales de presentación telemática de autoliquidaciones con domiciliación de pago», en cuanto al modelo 210, que quedará con la siguiente redacción:

– En el caso de tipo de renta 02 (rentas imputadas de inmuebles urbanos): desde el día 1 de enero hasta el 23 de diciembre. – Rentas derivadas del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles **con agrupación anual (período 0A) (*): desde el 1 al 15 de enero.** – Resto de tipo de rentas, excepto la 28 (ganancias derivadas de la transmisión de bienes inmuebles) (**): desde el día 1 hasta el día 15 de los meses de abril, julio, octubre y enero. (*) Exclusivamente para el tratamiento por parte de las EECC **se comunicará técnicamente como 4T.** (**) En caso de declaración de una separada, sin agrupación, exclusivamente para el tratamiento por parte de las EECC se comunicará técnicamente como NT, siendo N= 1, 2, 3 o 4).	– En el caso de tipo de renta 02 (rentas imputadas de inmuebles urbanos): desde el día 1 de abril hasta el 23 de diciembre. – Rentas derivadas del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles **(tipos de renta 01 o 35) con agrupación anual o sin agrupar (período 0A) (*): desde el 1 al 15 de abril.** – Resto de tipo de rentas, excepto la 28 (ganancias derivadas de la transmisión de bienes inmuebles) (**): desde el día 1 hasta el día 15 de los meses de abril, julio, octubre y enero. (*) Exclusivamente para el tratamiento por parte de las EECC **se comunicará técnicamente como 1T**.(**) En caso de declaración de una renta separada, sin agrupación, exclusivamente para el tratamiento por parte de las EECC se comunicará técnicamente como NT, siendo N= 1, 2, 3 o 4).»

Disposición final única. Entrada en vigor.

La presente orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

No obstante lo anterior, por lo que respecta a las autoliquidaciones y declaraciones modificadas en la orden, será aplicable por primera vez:

1. En cuanto a la declaración informativa modelo 296, será aplicable, por primera vez, a la correspondiente al ejercicio 2026, que se presentará en el ejercicio 2027.

2. En cuanto al modelo de autoliquidación 210, será aplicable, por primera vez:

a) Por lo que se refiere a las modificaciones introducidas en el modelo 210 en el apartado cinco del artículo primero de esta orden, a las autoliquidaciones que se presenten desde el 1 de enero de 2027, con independencia de la fecha de devengo.

b) Por lo que respecta a la modificación de los plazos de presentación relativos a los modelos 210 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en los que se autoliquiden tanto rentas imputadas de los bienes inmuebles urbanos como rendimientos de inmuebles arrendados o subarrendados con resultado a ingresar, prevista en el apartado dos del artículo primero de esta orden:

– En el caso de rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos y de rendimientos derivados del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles y se opte por declarar los rendimientos devengados en el año natural de forma agrupada, respecto de los devengos correspondientes a 2026.

– Tratándose de rentas derivadas del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles y se opte por declarar los rendimientos de forma separada, respecto de los devengos cuya fecha esté comprendida en el último trimestre natural de 2026.

Alava
23.06.2026

BOTHA HACIENDAS LOCALES. SERVICIOS DE TELEFONÍA MÓVIL. Norma Foral 12/2026, de 10 de junio, de modificación de la Norma Foral reguladora de las Haciendas Locales

(…) la actual exclusión de los servicios de telefonía móvil del régimen especial de cuantificación responde a una configuración normativa ligada a las circunstancias del despliegue inicial de estas redes, pero que hoy resulta difícil de justificar desde la perspectiva actual. En el momento presente, en el que la implantación de la telefonía móvil está plenamente generalizada, mantener esa excepción puede traducirse en un tratamiento fiscal menos coherente con la realidad del sector, en el que operan, en gran medida, empresas de gran dimensión que prestan simultáneamente distintos servicios de comunicación electrónica. Esta circunstancia aconseja revisar la regulación vigente para adaptarla al principio de generalidad y a una aplicación más homogénea de la tasa.
Por ello, la presente modificación tiene por objeto que la regulación de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal refleje mejor la situación actual del sector y preserve un tratamiento tributario más equilibrado entre los distintos operadores afectados.
(…)

Artículo único. Se da nueva redacción a las letras a) y c) del artículo 27.1, que quedan redactadas en los siguientes términos

a) Con carácter general, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada.	a) Con carácter general, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada. **Cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario el importe de la tasa no podrá ser repercutido a las personas usuarias de los servicios. A los efectos previstos en el párrafo anterior, se incluirán entre las empresas explotadoras de dichos servicios las empresas distribuidoras y comercializadoras de los mismos y se aplicará, tanto si son titulares de las correspondientes redes a través de las cuales se efectúan los suministros como si, no siendo titulares de dichas redes, lo son de derechos de uso, acceso o interconexión a las mismas.**
c) Cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamiento especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas ~~**consistirá, en todo caso y sin excepción alguna,**~~ en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que	c) **Sin perjuicio de lo previsto en la letra a)** cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas, **podrá consistir** en el 1,5 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas.

obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas.
A estos efectos, se incluirán entre las empresas explotadoras de dichos servicios las empresas distribuidoras y comercializadoras de los mismos. ~~No se incluirán en este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil.~~
Este régimen especial de cuantificación se aplicará a las empresas a que se refiere esta letra c), tanto si son titulares de las correspondientes redes a través de las cuales se efectúan los suministros como si no siendo titulares de dichas redes lo son de derechos de uso, acceso o interconexión a las mismas.
A efectos de lo dispuesto en esta letra, se entenderá por ingresos brutos procedentes de la facturación aquéllos que, siendo imputables a cada entidad, hayan sido obtenidos por la misma como contraprestación por los servicios prestados en cada término municipal.
No se incluirán entre los ingresos brutos, a estos efectos, los Impuestos indirectos que graven los servicios prestados, ni las partidas o cantidades cobradas por cuenta de ~~terceras o~~ terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad a la que se aplique este régimen especial de cuantificación de la tasa. Asimismo, no se incluirán entre los ingresos brutos procedentes de la facturación las cantidades percibidas por aquellos servicios de suministro que vayan a ser utilizados en aquellas instalaciones que se hallen inscritas en la sección 1ª ó 2ª del Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica del Ministerio de Economía, como materia prima necesaria para la generación de energía susceptible de tributación por este régimen especial. Las empresas que empleen redes ajenas para efectuar los suministros deducirán de sus ingresos brutos de facturación las cantidades satisfechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a las redes de las mismas. Las empresas titulares de tales redes deberán computar las cantidades percibidas por tal concepto entre sus ingresos brutos de facturación
El importe derivado de la aplicación de este régimen especial no podrá ser repercutido a las usuarias o a los usuarios de los servicios de suministro a que se refiere esta letra c).
Las tasas reguladas en esta letra c) son compatibles con otras tasas que puedan establecerse por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia municipal, de las que las empresas a que se refiere esta letra deban ser sujetos pasivos conforme a lo establecido en el artículo 26.1.b) de esta Norma Foral, quedando excluida, por el pago de esta tasa, la exacción de otras tasas derivadas de la utilización privativa o el aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales.

A estos efectos, se incluirán entre las empresas explotadoras de dichos servicios las empresas distribuidoras y comercializadoras de los mismos.

Este régimen especial de cuantificación se podrá aplicar a las empresas a que se refiere esta letra c), tanto si son titulares de las correspondientes redes a través de las cuales se efectúan los suministros como si, no siendo titulares de dichas redes, lo son de derechos o interconexión a las mismas.
A efectos de lo dispuesto en esta letra, se entenderá por ingresos brutos procedentes de la facturación aquellos que, siendo imputables a cada entidad, hayan sido obtenidos por la misma como contraprestación por los servicios prestados en cada término municipal.
No se incluirán entre los ingresos brutos, a estos efectos, los impuestos indirectos que graven los servicios prestados ni las partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad a la que se aplique este régimen especial de cuantificación de la tasa.
Asimismo, no se incluirán entre los ingresos brutos procedentes de la facturación las cantidades percibidas por aquellos servicios de suministro que vayan a ser utilizados en aquellas instalaciones que se hallen inscritas en la Sección 1.ª o 2.ª del Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica del Ministerio de Economía, como materia prima necesaria para la generación de energía susceptible de tributación por este régimen especial.
Las empresas que empleen redes ajenas para efectuar los suministros deducirán de sus ingresos brutos de facturación las cantidades satisfechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a las redes de las mismas. Las empresas titulares de tales redes deberán computar las cantidades percibidas por tal concepto entre sus ingresos brutos de facturación.
El importe derivado de la aplicación de este régimen especial no podrá ser repercutido a las personas usuarias de los servicios de suministro a que se refiere esta letra c).
Las tasas reguladas en esta letra c) son compatibles con otras tasas que puedan establecerse por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia local, de las que las empresas a que se refiere esta letra deban ser obligadas tributarias conforme a lo establecido en el artículo 26.1.b) de esta Norma Foral, quedando excluida, por el pago de esta tasa, la exacción de otras tasas derivadas de la utilización privativa o el aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales.

IMPUESTO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS. Norma Foral 13/2026, de 10 de junio, del Impuesto sobre Estancias Turísticas

Artículo 9. Tipos de gravamen

CLASIFICACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO DE ALOJAMIENTO TURÍSTICO	TIPO DE GRAVAMEN (EUROS/UNIDAD DE ESTANCIA) MÍNIMO – MÁXIMO
a) Establecimientos turísticos:	
Establecimientos hoteleros de 5 estrellas o categoría equivalente	4,50 – 6,50
Establecimientos hoteleros de 4 estrellas o categoría equivalente	3,50 – 5,50
Establecimientos hoteleros de 3 estrellas o categoría equivalente	1,50 – 3,50
Establecimientos hoteleros de 2 estrellas o categoría equivalente	1,00 – 2,50
Establecimientos hoteleros de 1 estrella o categoría equivalente	0,75 – 1,75
Pensiones	0,75 – 1,75
Apartamentos turísticos	1,50 – 3,50
Campings y otras modalidades de acampada	0,75 – 1,75

CLASIFICACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO DE ALOJAMIENTO TURÍSTICO	TIPO DE GRAVAMEN (EUROS/UNIDAD DE ESTANCIA) MÍNIMO – MÁXIMO
Agroturismos	0,50 – 1,25
Casas rurales	0,75 – 1,75
Albergues	0,75 – 1,75
Otros establecimientos de alojamiento turístico	1,50 – 3,50
b) Viviendas de uso turístico:	
Viviendas para uso turístico cedidas en su totalidad	4,50 – 6,50
Viviendas particulares para uso turístico cedidas por habitaciones	4,50 – 6,50

Disposición Final Segunda. Entrada en vigor.

La presente norma foral entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOTHA y producirá efectos desde el 1 de enero de 2027.

Consulta de la DGT

DERECHO CIVIL CATALÁN

ISD/IRPF. DONACIÓN MORTIS CAUSA. La DGT confirma que la donación mortis causa catalana con transmisión inmediata tributa como adquisición sucesoria, pero niega la reducción del 95 % para empresa familiar al no haber fallecido aún la causante. Reitera doctrina

La Consulta concluye que la donación mortis causa regulada en el Código Civil de Cataluña constituye un título sucesorio a efectos del ISD y queda amparada por la no sujeción de la ganancia patrimonial en IRPF prevista para las transmisiones lucrativas por causa de muerte, aunque determinadas reducciones exigen el fallecimiento efectivo del causante.

Fecha: 28/05/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Consulta V1308-26 de 28/05/2026

SÍNTESIS: La Consulta Vinculante analiza una donación *mortis causa* regulada en el artículo 432-1 del Código Civil de Cataluña mediante la que una madre transmite en vida acciones y activos financieros a sus hijos, reservando a la operación naturaleza sucesoria.

La Dirección General de Tributos concluye que estas donaciones constituyen un **título sucesorio** a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), **por lo que tributan como adquisición mortis causa y no como donación inter vivos.** Además, **el devengo se produce en la fecha de otorgamiento de la donación**, pese a que la transmisión de la propiedad sea inmediata.

No obstante, la DGT **niega la aplicación de la reducción del 95 %** prevista para la empresa familiar del artículo 20.2.c) de la LISD cuando la transmisión se produce en vida del causante, al considerar imprescindible que exista un fallecimiento efectivo para cumplir los requisitos de dicho beneficio fiscal.

En el ámbito del IRPF, la consulta confirma que estas transmisiones **quedan amparadas por el artículo 33.3.b) de la LIRPF**, de modo que el transmitente **no genera ganancia patrimonial**, siguiendo la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo sobre los pactos sucesorios.

Por último, la DGT señala que el punto de conexión autonómico en el ISD será la Comunidad Autónoma de **residencia habitual del causante**, que en el caso analizado corresponde a la Comunidad de Madrid.

HECHOS EXPUESTOS POR LOS CONSULTANTES

- La consultante, con vecindad civil catalana, pretende ordenar su sucesión mediante una donación *mortis causa* regulada en el artículo 432-1 del Libro IV del Código Civil de Cataluña.
- La operación consistiría en donar a sus dos hijos, también de vecindad civil catalana, un determinado número de acciones cotizadas y otros activos financieros, estableciendo expresamente la transmisión inmediata de la propiedad.

Respecto a la residencia:

- La madre donante reside en la Comunidad de Madrid.
- Uno de los hijos reside en Madrid.
- El otro hijo reside en Cataluña.

QUÉ PREGUNTA EL CONSULTANTE

Los consultantes plantean dos cuestiones:

1. En el IRPF de la donante

- Si la transmisión genera una ganancia patrimonial sujeta al IRPF o si resulta aplicable la regla de no tributación prevista para las transmisiones lucrativas por causa de muerte.

2. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Si la operación:

- Debe tributar como adquisición *mortis causa*.
- Puede aplicar la tarifa y reducciones propias de las adquisiciones sucesorias.
- Se devenga en el momento del otorgamiento de la donación.
- Determina como punto de conexión la Comunidad Autónoma de residencia de la causante.

CONTESTACIÓN DE LA DGT

A. Tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

1. La donación mortis causa es un título sucesorio

La DGT recuerda que las donaciones *mortis causa* tienen una naturaleza singular:

- Formalmente son donaciones.
- Pero despliegan sus efectos por razón de la muerte del donante.
- Por ello, el artículo 11.a) del RISD las califica expresamente como títulos sucesorios.

La consecuencia es que:

- No tributan como donaciones inter vivos.
- Deben recibir el tratamiento propio de las adquisiciones por causa de muerte.

2. Devengo

Aunque existe transmisión inmediata de la propiedad, la DGT considera aplicable la regla especial del artículo 24.1 LISD.

Por ello:

- El impuesto se devenga **cuando se celebra la donación**.
- Es decir, en la fecha de otorgamiento del negocio jurídico.

3. Aplicación de tarifa y reducciones de las adquisiciones mortis causa

La DGT concluye que:

- Debe aplicarse la tarifa correspondiente a las adquisiciones sucesorias.
- También las reducciones previstas para esta modalidad.

No obstante, analiza específicamente la reducción de empresa familiar del artículo 20.2.c) LISD.

4. No procede la reducción del artículo 20.2.c) LISD

- La DGT efectúa aquí el análisis más relevante de la consulta.
- Partiendo de su doctrina reciente sobre pactos sucesorios con efectos de presente, considera que para aplicar la reducción deben concurrir todos los requisitos legales.
- Entre ellos destaca uno esencial:
  - Que el causante de la adquisición sea una persona fallecida.
- En la donación *mortis causa* objeto de consulta:
  - Existe transmisión inmediata.
  - La causante sigue viva.
- Por ello, falta un requisito indispensable para la aplicación de la reducción.
- La DGT concluye que **no resulta aplicable la reducción del 95 % del artículo 20.2.c) LISD**, aun cuando la operación tribute como adquisición *mortis causa*.

5. Cambio de criterio administrativo

La consulta destaca expresamente que esta interpretación supone la consolidación del criterio iniciado en las consultas:

- V1788-20.
- V1790-20.
- V1792-20.
- V1038-21.
- V1449-25.

Dicho criterio considera el fallecimiento efectivo del transmitente como requisito necesario para aplicar la reducción.

6. Punto de conexión autonómico

- Al tratarse de una adquisición *mortis causa*, el rendimiento del impuesto se entiende producido en la **Comunidad Autónoma donde resida habitualmente la causante**.
- La residencia se determina atendiendo al territorio donde haya permanecido más tiempo durante los cinco años anteriores al devengo.
- Con los datos aportados, la DGT entiende que el punto de conexión corresponde a la **Comunidad de Madrid.**

B. Tributación en el IRPF

1. Aplicación del artículo 33.3.b) LIRPF

- El artículo 33.3.b) LIRPF establece que no existe ganancia ni pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas por causa de muerte.
- La cuestión era determinar si una donación *mortis causa* con transmisión inmediata puede acogerse a esta regla.

2. Evolución jurisprudencial

La DGT recuerda que inicialmente sostenía que:

- Al producirse la transmisión en vida del causante,
- No procedía la exclusión de gravamen.

Sin embargo, **el criterio cambió a raíz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la apartación gallega**.

3. Doctrina del Tribunal Supremo

La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (STS 407/2016) afirmó que:

- Los pactos sucesorios constituyen auténticas transmisiones por causa de muerte.
- No existen dos negocios distintos (uno inter vivos y otro mortis causa).
- Existe un único negocio sucesorio.

Por tanto, **quedan comprendidos en el artículo 33.3.b) LIRPF**.

4. Asunción de la doctrina por la DGT

La DGT modificó su criterio mediante la consulta V0430-17 y posteriormente lo extendió a otros pactos sucesorios mediante la consulta V2593-21.

En coherencia con ello concluye que la donación *mortis causa* catalana del artículo 432-1 CCCat:

- Tiene naturaleza sucesoria.
- Está amparada por el artículo 33.3.b) LIRPF.

Consecuencia:

- **La donante no genera ganancia patrimonial sujeta al IRPF por la transmisión de las acciones y activos financieros.**

> Artículos
> Artículo 432-1 del Código Civil de Cataluña. Define la figura jurídica analizada y permite que la transmisión inmediata de la propiedad siga teniendo naturaleza de donación *mortis causa*.
> Artículo 3.1.a) LISD. Configura como hecho imponible la adquisición por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. La DGT encuadra aquí la donación *mortis causa*.
> Artículo 20.2.c) LISD. Regula la reducción del 95 % para empresa familiar. La DGT concluye que no procede porque la causante sigue viva.
> Artículo 24.1 LISD. Permite considerar devengado el impuesto en el momento de celebración del negocio sucesorio.
> Artículo 11.a) RISD. Califica expresamente la donación *mortis causa* como título sucesorio.
> Artículo 14 LGT. La DGT lo utiliza para rechazar una interpretación extensiva de las reducciones fiscales.
> Artículo 32 Ley 22/2009. Determina la Comunidad Autónoma competente para aplicar la normativa del impuesto.
> Artículo 28 Ley 22/2009. Permite fijar la residencia de la causante atendiendo a los cinco años anteriores al devengo.
> Artículo 33.3.b) LIRPF. Es la norma que excluye la existencia de ganancia patrimonial en transmisiones lucrativas por causa de muerte.

Artículo doctrinal de José Mª Tocornal

Notas sobre la Resolución del TEAC 08392/2024, de fecha 21/05/2026

Publicada en Primera Lectura el 16/06/2026.

➢ La Resolución del TEAC.-

Sociedad residente en el Reino Unido, sin establecimiento en España, organiza un evento publicitario en un hotel en España. La empresa hotelera española emitió una factura por prestación de servicios audiovisuales consistentes en el montaje, suministro de material audiovisual, así como la asistencia prestada por personal técnico.

La empresa hotelera española consideró que los servicios prestados estaban directamente relacionados con inmuebles, por lo que en la mencionada factura expedida, repercutió la correspondiente cuota de IVA.

Con el fin de recuperar la cuota de IVA que había soportado, la empresa del Reino Unido presentó solicitud de devolución de IVA basándose en el régimen especial de devolución para empresarios no establecidos[1].

El TEAC, en su Resolución concluye con que los servicios prestados por el empresario español:

A) No se corresponden con servicios de celebración de evento en el que puedan entenderse incluidos servicios accesorios de carácter audiovisual, a efectos de su consideración como un servicio único de organización de eventos, dado que el evento en cuestión está, precisamente organizado por la empresa del Reino Unido, y no por la española emisora de la factura. No cabe, por tanto, la posibilidad de admitir que los servicios audiovisuales sean prestados por la empresa hotelera española en el marco de un servicio de organización de evento, sino que son servicios independientes.

B) Por otro lado, el hecho de que el evento se celebre en las instalaciones del hotel no implica que los servicios audiovisuales prestados por el hotel deban calificarse como servicios relacionados con bienes inmuebles. A este respecto, señala la Resolución del TEAC que el artículo 31 bis del Reglamento de ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, aclara el concepto de servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE y, por tanto, rechaza que los servicios de instalación de equipos o máquinas que no se incorporan a inmuebles, que van a ser desmontados y retirados con posterioridad tengan la consideración de servicios relacionados con inmuebles.

En este punto se recuerda que de haberse considerado los servicios prestados por la empresa hotelera española como relacionados directamente con inmuebles, la regla de localización del hecho imponible establecida en nuestro artículo 70.Uno.1º de la Ley del IVA (artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE) habría determinado la tributación sujeta al IVA español[2], y como consecuencia de ello, la cuota repercutida por la empresa española

[1] Régimen regulado por el artículo 119.bis de la Ley del IVA, y desarrollado por el artículo 31 bis del Reglamento del Impuesto -el formulario nuestro es el Modelo 361-, al tratarse de una empresa establecida fuera de la UE en un Estado -el Reino Unido- con el que existe reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, según Resolución de la DGT de 04/01/2021.

[2] Regla de localización artículo 70.Uno.1º Ley IVA: prestaciones de servicios directamente relacionadas con inmuebles, tributan donde radica el inmueble.
El Reglamento de ejecución UE/282/2011, del Consejo de Europa, introduce en el artículo 13.ter una enumeración de bienes que deben reputarse inmuebles a los efectos de la Directiva, y en el 31.bis, una delimitación positiva y negativa de servicios que deben entenderse "relacionados con bienes inmuebles" a los efectos de su localización en el territorio en el que aquéllos radiquen.

hubiera sido considerada ajustada a derecho, y por tanto a la empresa del Reino Unido se le habría permitido recuperar la cuota soportada por el mecanismo de devolución a empresarios no establecidos en España.

Al considerar el TEAC que no se trata de servicios relacionados con inmuebles, debe resultar de aplicación la regla general de localización del hecho imponible establecida por el artículo 69 de la Ley del IVA (artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE), esto es, tributación en sede del destinatario, cuando éste ostente la condición de empresario o profesional.

Por ello, en el caso que se analiza, la factura emitida por la empresa hotelera española debió haberse expedido sin repercutir ninguna cuota de IVA, al localizarse el servicio, en función de lo expuesto, en el Reino Unido (sede de la empresa destinataria de los servicios).

Por tanto, se concluye con que la cuota de IVA había sido incorrectamente repercutida, señalando la Resolución del TEAC que, al no haberse producido el devengo del impuesto correspondiente a la operación, no procede su devolución por el procedimiento especial regulado en el artículo 119 bis. Y señala la Resolución que todo ello, sin perjuicio de que la entidad del Reino Unido, que había soportado la incorrecta repercusión, pudiera instar la devolución de ingresos indebidos conforme a los artículos 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y 14 y siguientes del Real Decreto 520/2005.

En este punto, conviene recordar que el artículo 14 del RD 520/2005 legitima tanto al emisor de la factura en la que se ha repercutido una cuota indebidamente, como al destinatario de la factura que ha soportado dicha cuota para reclamar el IVA indebidamente repercutido, y que la devolución imperativamente debe efectuarse a quien lo había soportado.

- **Notas adicionales, no mencionadas en la Resolución del TEAC.**

PRIMERA.- Habida cuenta de que la repercusión de IVA efectuada por la empresa hotelera española se califica como de repercusión improcedente, una alternativa para corregir dicha incorrecta repercusión puede consistir en la emisión de una **factura rectificativa** (artículo 15 del Reglamento de facturación), si se cumplen los plazos y requisitos para ello.

Dicha factura rectificativa debe ser emitida por el mismo sujeto pasivo que había emitido la factura rectificada en el plazo máximo de cuatro años desde que se origina la causa de la modificación (artículo 80 Ley del IVA) o en su caso, del devengo originario del IVA.

Y en cuanto a su regularización tributaria, tal y como recoge la Resolución del TEAC de 24/03/2026, RG 6764/2023, (publicada en Primera Lectura en el Boletín del 13 de mayo), cuando esta rectificación implique una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas (como ocurre en el caso aquí analizado), **el sujeto pasivo puede optar entre:**

- Cauce ordinario: Regularizar en autoliquidaciones posteriores artículo 89.Cinco.b) Ley del IVA. Plazo de un año desde la emisión de la factura rectificativa para "volcar" en la declaración Mod. 303 la rectificación efectuada.

- Vía alternativa: Solicitar la rectificación de autoliquidaciones inicialmente presentadas art. 89.Cinco.a) Ley del IVA, aunque el destinatario tuviera a derecho a deducción. Plazo de prescripción.

Por esta vía (emisión de factura rectificativa), al "volcar" la cuota de IVA en la declaración Modelo 303, quien ha repercutido y declarado indebidamente la cuota de IVA, recupera de la Administración tributaria la cuota que previamente de forma indebida había sido repercutida y declarada.

Adicionalmente, dicha cuota debe ser reintegrada a quien la había soportado, según dispone el artículo 89.Cinco.b) de la Ley del IVA. Con lo cual, quien había soportado la cuota indebidamente repercutida, recupera asimismo la cuota de IVA que había satisfecho.

Por último, cabe recordar asimismo la no procedencia de la emisión de la factura rectificativa en los casos contemplados por el artículo 89.Tres, apartados 1º y 2, supuestos que no concurren en el caso presente.

SEGUNDA.- Reflexión final.

La propia Administración Tributaria en la liquidación que dicta, reconoce que en el caso que se contempla ha existido una repercusión indebida de IVA, señalando el TEAC la posibilidad de que se solicite la devolución de la cuota declarada improcedentemente por la vía del artículo 221 de la Ley General Tributaria, de devolución de ingresos indebidos.

A su vez, dicho artículo prevé que el citado procedimiento se inicie a instancia de parte o de oficio. Habitualmente dicho procedimiento se inicia a instancia de parte, mediante solicitud formulada por el interesado.

Pero cabe la posibilidad de que sea la propia Administración Tributaria la que, de oficio, inicie el procedimiento de devolución.

Así ocurre en los supuestos de regularización íntegra (doctrina del Tribunal Supremo incorporado al criterio administrativo), en los que en caso de que el destinatario de la operación se hubiera practicado la deducción de una cuota de IVA indebidamente repercutida, si la Administración procede a minorar la deducción practicada al sujeto pasivo que ha soportado esta cuota indebidamente repercutida, simultáneamente se le debe reconocer al mismo que había soportado la cuota de IVA, el derecho a la devolución de la cuota indebidamente declarada por quien había repercutido (mal) el Impuesto.

Por tanto, aunque no resulte obligatorio para la Administración iniciar de oficio el procedimiento, dado que la propia Administración reconoce estar ante un supuesto de ingreso indebido, causa por la cual niega la devolución a la empresa británica, en aras del principio de neutralidad del IVA, ¿no podría haberse iniciado de oficio el procedimiento de devolución de ingresos indebidos?. De este modo, la empresa que soportó el IVA debería haber recuperado la cuota que soportó indebidamente, no a través del mecanismo de devolución a no establecidos, sino por la vía de ingresos indebidos iniciados de oficio.

De hecho, de no devolverse la cuota de IVA objeto de litigio, se produce un enriquecimiento por parte de la Administración tributaria, quebrando el principio de neutralidad del IVA. En este sentido, debe tenerse en cuenta que el Derecho comunitario cuya doctrina jurisprudencial es fruto de Sentencias del TJUE, que vincula y debe ser por tanto respetada por los Estados miembros, dispone que el sistema común del IVA debe garantizar la neutralidad del Impuesto.