



## Consultas DGT

### CESIÓN DE ALUMNOS



**IVA.** La cesión de alumnos entre autoescuelas no está exenta de IVA aunque el servicio final sea formación profesional.

*La DGT aclara que la cesión de alumnos entre autoescuelas constituye una prestación de servicios independiente y sujeta al 21 % de IVA, incluso si el destino es formación para permisos C, D y E*

[\[pág. 12\]](#)

### TRANSMISIÓN DE PRESENTE



**IRPF/ISD.** La donación mortis causa con transmisión de presente (del derecho civil catalán) tributa como adquisición mortis causa en el ISD.

No genera una ganancia patrimonial en el IRPF

*La exención por adquisiciones mortis causa en el IRPF se extiende a las transmisiones en vida amparadas por pactos sucesorios, según reciente doctrina administrativa*

[\[pág. 13\]](#)

# Boletines oficiales

Estatal

**Martes 24 de junio de 2025**



Núm. 151

**MODELOS IS 2024.** [Orden HAC/657/2025](#), de 21 de junio, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2024, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

**NOTA:** En nuestro Boletín de mañana incluiremos el análisis de las modificaciones en las páginas correspondientes a la autoliquidación modelo 200 derivadas de las modificaciones legales:

## 1: Modificaciones en la LIS:

### Imputación temporal:

**Artículo 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.**

**Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024.**

Añadida, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2024, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#).

Se sustituyen el límite del 70% establecido en el apartado 12 por los siguientes:

El 50% si INCN  $\geq$  20 millones de € pero  $<$  60 millones de €

El 25% si INCN  $\geq$  60 millones de €

### Gastos no deducibles:

**Artículo 15. Gastos no deducibles.**

**Modificado, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2024, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#),**

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los derivados de la contabilización del Impuesto Complementario.

### Limitación deducibilidad de los gastos financieros

**Artículo 16. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros.**

**Modificado, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 01.01.2024 por [Ley 13/2023, de 24 de mayo](#).**

Adaptación a la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016:

- Se excluye de la determinación del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la BI del impuesto.
- Se excluye de la no aplicación de la limitación a los fondos de titulación hipotecaria y los fondos de titulación de activos

### Reserva de capitalización:

**Artículo 25. Reserva de capitalización.**

**Modificado, con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2024, por el [Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio](#),**

**Modificado, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2025, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#)**

**Para los ejercicios iniciados entre el 01.01.2024 y 31.12.2024**

- se incrementa el porcentaje de reducción del 10 al 15% el importe de la deducción para los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la LIS
- el mantenimiento del incremento de los fondos propios se reduce de 5 a 3 años.
- plazo de indisponibilidad de la dotación de una reserva indisponible pasa de 5 a 3 años.

**Para los ejercicios iniciados a partir del 01.01.2025**

- se incrementa el porcentaje de reducción del 15 al 20% el importe de la deducción para los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la LIS
- se prevén porcentajes de deducción incrementados vinculados al incremento de la plantilla

Compensación BINs:

**Artículo 26. Compensación de bases imponibles negativas.**

Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024.

Añadida, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2024, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#).

Se sustituye el límite del 70% por los siguientes:

- El 50% si INCN ≥ 20 millones de € pero < 60 millones de €
- El 25% si INCN ≥ 60 millones de €

Tipos de gravamen:

**Artículo 29. El tipo de gravamen.**

Modificado, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2025, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#)

Ejercicios iniciados durante el año		2024	2025	2026	2027	2028	2029
<b>TIPO GENERAL</b>	LIS art 29.1	25%	25%	25%	25%	25%	25%
<b>ERD (NO APLICABLE A PATRIMONIALES)</b> <b>INCN periodo impositivo anterior entre 1M€ y 10 M€</b>	LIS art 29.1 LIS DT 44ª	25%	24%	23%	22%	21%	20%
<b>MICROEMPRESA (NO APLICABLE A PATRIMONIALES)</b> <b>INCN periodo impositivo anterior &lt;hasta 1 M €</b> Base imponible comprendida entre 0 y 50.000 € Resto Base imponible	LIS art 29.1 LIS DT 44ª	23%	21% 22%	19% 21%	17% 20%	17% 20%	17% 20%
<b>ENTIDADES DE NUEVA CREACIÓN QUE REALICEN ACTIVIDADES ECONÓMICAS (NO APLICABLE A PATRIMONIALES)</b> En el primer periodo impositivo en que la Base imponible sea positiva y en el inmediato siguiente, aunque la BI sea negativa.	LIS art 29.1	15%	15%	15%	15%	15%	15%

A estos efectos, no se entenderá iniciada una actividad económica:

- Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta ley y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.
- Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50%.

No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Tributación mínima:

**Artículo 30 bis. Tributación mínima.**

Modificado, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2025, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#)

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025, tratándose de ERD el porcentaje será el resultado de multiplicar el tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS, por 15/25, redondeado por exceso.

### Deducción para evitar la doble imposición:

**Artículo 31. Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente.**

**Artículo 32. Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios.**

**Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024. Añadida, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2024, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#).**

Se establece un límite conjunto del 50% de la cuota íntegra a aplicar sobre las deducciones por doble imposición internacional e interna y a las aplicables al régimen de transparencia fiscal internacional, generadas en el período impositivo y que estén pendientes de compensar

### Grandes empresas:

**Artículo 62. Determinación de la base imponible del grupo fiscal.**

**Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024.**

**Añadida, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2024, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#).**

Se sustituye el límite del 70% previsto en la letra e) por los siguientes:

- El 50% si INCN  $\geq$  20 millones de € pero  $<$  60 millones de €
- El 25% si INCN  $\geq$  60 millones de €

**Artículo 67. Reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal.**

**Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024.**

**Añadida, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2024, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#).**

Se sustituye el límite del 70% previsto en las letras d) y e) por los siguientes:

- El 50% si INCN  $\geq$  20 millones de € pero  $<$  60 millones de €
- El 25% si INCN  $\geq$  60 millones de €

**Artículo 100. Imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos permanentes.**

**Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024. Añadida, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2024, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#).**

Se establece un límite conjunto del 50% de la cuota íntegra a aplicar sobre las deducciones por doble imposición internacional e interna y a las aplicables al régimen de transparencia fiscal internacional, generadas en el período impositivo y que estén pendientes de compensar

**Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024.**

**Añadida, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2024, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#).**

### Libertad de amortización:

**Disposición adicional decimoséptima. Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables.**

**Modificada, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 01.01.2024, por el [Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre](#)**

Prórroga para 2024:

Estas inversiones podrán amortizarse libremente en los períodos impositivos:

- Que se inicien y concluyan en 2023, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos se produzca en 2023
- Que se inicien y concluyan en 2024, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos se produzca en 2024

**Disposición adicional decimoctava. Libertad de amortización en determinados vehículos y en nuevas infraestructuras de recarga.**

**Modificado, con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2024, por el [Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio](#).**

### Consolidación fiscal:

**Disposición adicional decimonovena. «Disposición adicional decimonovena. Medidas temporales en la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal.**

**Modificada, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2024, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#)**

Se prorroga para los ejercicios 2024 y 2025, las medidas temporales en la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal:

La base imponible del grupo fiscal se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 de la LIS, si bien, la suma se referirá a las bases imponibles positivas y al 50% de las BINs individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 la LIS

Para los periodos impositivos que se inicien en 2024 y 2025, la limitación a la integración de BINs no resultará de aplicación tratándose de las bases imponibles individuales correspondientes a aquellas fundaciones que estén sometidas al régimen general de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, y formen parte del grupo fiscal.

### Deterioro de valores:

**Disposición transitoria decimosexta. Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.**

**Modificada, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2024, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#)**

La reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024.

### Incremento de fondos propios y de las reservas de capitalización dotadas

**Disposición transitoria cuadragésima tercera. Plazo de mantenimiento del incremento de fondos propios y de indisponibilidad de la reserva de capitalización pendiente de expirar.**

**Modificado, con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2024, por el [Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio](#).**

El plazo de 3 años, previsto en las letras a) y b) del artículo 25, apartado 1 de la LIS resultará igualmente de aplicación respecto del incremento de fondos propios y de las reservas de capitalización dotadas cuyo plazo de mantenimiento e indisponibilidad, respectivamente, no hubiera expirado al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2024.

### Tipo impositivo microempresas y entidades de reducida dimensión:

**Disposición transitoria cuadragésima cuarta. Aplicación transitoria del tipo de gravamen general para microempresas y entidades de reducida dimensión.**

**Añadida, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2025, por la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#)**

Ejercicios iniciados durante el año		2024	2025	2026	2027	2028	2029
<b>ERD (NO APLICABLE A PATRIMONIALES)</b> <b>INCN periodo impositivo anterior entre 1M€ y 10 M€</b>	LIS art 29.1 LIS DT 44 <sup>a</sup>	25%	24%	23%	22%	21%	20%
<b>MICROEMPRESA (NO APLICABLE A PATRIMONIALES)</b> <b>INCN periodo impositivo anterior &lt;hasta 1 M €</b> Base imponible comprendida entre 0 y 50.000 € Resto Base imponible	LIS art 29.1 LIS DT 44 <sup>a</sup>	23%	21%	19%	17%	17%	17%
			22%	21%	20%	20%	20%

## 2. Otras modificaciones

### Deducción por donativos, donaciones y aportaciones a entidades sin fines lucrativos.

Modificaciones en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre)

Base de la deducción (nueva letra f) del 17 y nueva letra g) del artículo 18)

- Desde el 01.01.2024, también darán derecho a la deducción la cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación
- En este supuesto, el importe de los gastos soportados por el cedente en relación con tales bienes durante el periodo de cesión, siempre que tuvieran la consideración de gastos fiscalmente deducibles de haberse cedido de forma onerosa y sean distintos de tributos y de los intereses de los capitales ajenos y demás gastos de financiación, y estén debidamente contabilizados cuando el cedente esté obligado a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente

Deducción de la cuota del IS (modificación del artículo 20 )

- El porcentaje de deducción pasa del 35% al 40%
- Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad, siendo el importe del donativo, donación o aportación de este período impositivo y el del período impositivo anterior, por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo inmediato anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 50 % (antes el 40%)
- La base de esta deducción no podrá exceder del 15 % (antes el 10%) de la base imponible del período impositivo.

### Autoliquidación rectificativa

Modificación apartados 3 y 4 artículo 120 LGT (Ley 13/2023, de 24 de mayo)

Nuevo artículo 59.bis Reglamento IS (Real Decreto 117/2024, de 30 de enero)

- La autoliquidación rectificativa será la vía general para rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad
- Como excepción, se podrá instar el procedimiento del artículo 120.3 de la LGT cuando el motivo de la rectificación sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitución, de Derecho de la UE, o de un tratado internacional.

Estatal

Miércoles 25 de junio de 2025



IAE/TRIBUTOS LOCALES. [Real Decreto-ley 7/2025](#), de 24 de junio, por el que se aprueban medidas urgentes para el refuerzo del sistema eléctrico

**Resumen de medidas fiscales:**

- IAE (Artículo 23 del Real Decreto-ley 7/2025)

**Modificación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre**, por el que se aprueban las tarifas e instrucciones del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).



Se modifica la **Regla 14.ª** de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del IAE, **excluyendo expresamente del cómputo de la potencia instalada tributable los hornos y calderas eléctricos**, equiparándolos a los ya exentos por funcionar con combustibles fósiles.

*Objetivo: evitar penalización fiscal a industrias que electrifican sus procesos.*

- IBI e ICIO (Artículos 27 y 28 del Real Decreto-ley 7/2025)

**Modificación del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.



Se permite a los ayuntamientos establecer **bonificaciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)** también para instalaciones de energía ambiente, como **aerotermia y geotermia**, no solo para instalaciones solares.

*Objetivo: fomentar la electrificación de la climatización en edificios y viviendas.*

## Álava

miércoles, 25 de junio de 2025

**BOTHA** IVA. [Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2025, de 17 de junio](#), del Consejo de Gobierno Foral. Aprobar la modificación de los Decretos Forales Normativos 12/1993, de 19 de enero, y 1/1999, de 16 de febrero

Se incluyen las medidas incorporadas en las disposiciones finales primera y segunda de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, referidas al IVA **(con efectos desde 22.12.2024)** y a los Impuestos Especiales

Por otra parte, se han agregado a este Decreto Normativo de Urgencia Fiscal varias modificaciones pendientes en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido que provienen, por una parte, de la disposición final décima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre **(con efectos desde el 10.11.2017)**, de Contratos del Sector Público, y por otra, del artículo 2 de la Ley 26/2022, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 38/2015, de 29 de septiembre, del sector ferroviario **(con efectos desde el 22.12.2024)**

**BOTHA** DOMICILIACIÓN BANCARIA. [Orden Foral 363/2025](#), de la Segunda teniente de Diputado General y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de junio. Autorizar el pago de deudas mediante domiciliación en cuentas abiertas en entidades de depósito no colaboradoras en la recaudación radicadas en la Unión Europea, dentro de la Zona Única de Pagos en Euros (SEPA), así como en cuentas abiertas en entidades de depósito colaboradoras que no sean titularidad de la persona obligada al pago, y establecer el procedimiento y condiciones para la realización de estos pagos

Se posibilita la utilización del procedimiento de domiciliación bancaria, aun en aquellos casos en los que la cuenta designada por la persona obligada al pago para efectuar el adeudo de la domiciliación se encuentre abierta en una entidad que no ostente la condición de colaboradora en la recaudación, siempre que dicha entidad se encuentre dentro de la Zona Única de Pagos en Euros (Zona SEPA). **La zona SEPA es la formada por los treinta y seis países siguientes: los veintisiete Estados miembros de la Unión Europea, Islandia, Liechtenstein, Noruega, Andorra, Mónaco, San Marino, Suiza, Reino Unido y Estado Ciudad del Vaticano.**



# Congreso de los Diputados

## ARRENDAMIENTOS DE VIVIENDAS

**CANARIAS. RIC.** El Congreso aprueba la Proposición de Ley que modifica la Ley que regula las inversiones en elementos patrimoniales afectos a la actividad de arrendamiento de vivienda en las Islas Canarias y lo remite al Senado

*Ahora se publica en el BOCG de 23 de junio de 2025 el Informe de la ponencia y el 24 de junio la aprobación por la Comisión con competencia legislativa plena*

Fecha: 18/06/2025

Fuente: web del Congreso de los Diputados

Enlace: [Proposición de Ley](#) [Informe de la Ponencia](#) [Aprobación por la Comisión](#)

### ARRENDAMIENTOS DE VIVIENDAS CANARIAS. RIC.

El Congreso aprueba la Proposición de ley sobre inversiones en arrendamientos en las Islas Canarias y lo remite al Senado

El archipiélago se encuentra en situación de emergencia habitacional que requiere recursos para solucionar la problemática de vivienda.



El Congreso ha aprobado este miércoles la [Proposición de Ley de modificación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para la regulación de las inversiones en elementos patrimoniales afectos a la actividad de arrendamiento de vivienda en las Islas Canarias.](#)

La iniciativa ha sido aprobada por la [Comisión de Hacienda y Función Pública](#) con competencia legislativa plena. Ha salido adelante con 28 votos a favor, 3 en contra y 4 abstenciones. El [informe de la ponencia](#) incluía enmiendas por parte del Grupo Mixto y Grupo Popular. Tras el debate en comisión, el resto de enmiendas presentadas han sido rechazadas.

En la exposición de motivos se apunta que el archipiélago “se encuentra en una situación de emergencia habitacional” que implica “la necesidad de movilizar todos los recursos necesarios” para solucionar el problema de la vivienda. Y para ello, se plantea “la urgente necesidad de regular las inversiones en elementos patrimoniales”.

Para ello, se plantea “permitir la materialización de la RIC en la adquisición y, en su caso, construcción de bienes inmuebles situados en Canarias, siempre que se destinen de modo novedades al arrendamiento de vivienda habitual (siempre que el inmueble no haya estado arrendado dentro del año anterior), con o sin opción de compra, y no exista vinculación directa o indirecta con el arrendatario”. Además, se propone permitir “la materialización de la reserva mediante la realización de inversiones en creación de empleo relacionada de forma directa con las inversiones previstas”.

Con estos objetivos, la presente proposición de ley propone la modificación de los apartados 1, 4, 5 y 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y se añade una nueva disposición adicional decimoquinta, sobre inversiones en elementos patrimoniales afectos a la actividad de arrendamiento de vivienda.

Por medio de la Disposición final, se modifica también la Ley 43/2010, de 30 diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal.

Respecto a la reforma del artículo 27.1, el texto establece, entre otros asuntos, que “las entidades que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros o la prestación de servicios a entidades que

pertenezcan al mismo grupo de sociedades en el sentido del apartado 3 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, únicamente podrán disfrutar de la reducción prevista en el párrafo anterior cuando materialicen los importes destinados a la reserva en las inversiones previstas en las letras A, B, D.3.º y, en su caso, en las condiciones que puedan establecerse reglamentariamente, en el número 1.º de la letra D del apartado 4 de este artículo”.

En el apartado 4 del citado artículo se incluye, entre otras cuestiones, que “en ningún caso se podrá materializar la reserva para inversiones en Canarias en la adquisición de inmuebles destinados a vivienda vacacional”.

Por su parte, en el apartado 5 se incluye que “las aplicaciones informáticas y los derechos de propiedad industrial, que no sean meros signos distintivos del contribuyente o de sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario, así como los derechos de propiedad intelectual que sean objeto de reproducción y distribución exclusivamente en el archipiélago canario”.

Finalmente, el apartado 8 recoge que los elementos patrimoniales deben “permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso”.

El texto aprobado será remitido al Senado para continuar su tramitación parlamentaria.

# Consulta DGT

## CESIÓN DE ALUMNOS

**IVA.** La cesión de alumnos entre autoescuelas no está exenta de IVA aunque el servicio final sea formación profesional.

*La DGT aclara que la cesión de alumnos entre autoescuelas constituye una prestación de servicios independiente y sujeta al 21 % de IVA, incluso si el destino es formación para permisos C, D y E*

Fecha: 25/03/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V0454-25 de 25/03/2025](#)

### HECHOS:

- La entidad consultante se dedica a la impartición de formación orientada a la obtención de permisos de conducción de las clases C, D y E.
- En el ejercicio de dicha actividad, **establece acuerdos de colaboración con diversas autoescuelas, las cuales le remiten alumnos a cambio de una contraprestación económica.**

### CUESTIÓN JURÍDICA PLANTEADA:

- Se somete a valoración si la operación consistente en la cesión de alumnos entre autoescuelas, en el marco de programas formativos conducentes a la obtención de permisos profesionales, puede acogerse al régimen de exención del IVA previsto en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992.

### RESPUESTA DE LA DGT:

El Centro Directivo concluye que la cesión de alumnos en este contexto constituye una **prestación de servicios diferenciada e independiente de la actividad educativa en sí misma**, y, por tanto, **queda sujeta y no exenta del IVA**, aplicándose el tipo impositivo general del 21 % conforme al artículo 90.Uno de la Ley 37/1992.

### Sustento normativo y doctrinal:

- En virtud del artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, se consideran sujetas al IVA todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad económica.
- El artículo 20.Uno.9º de dicha ley contempla una exención aplicable a determinados servicios de enseñanza, entre ellos la formación y el reciclaje profesional, siempre que sean impartidos por entidades de derecho público o privadas debidamente autorizadas.
- La doctrina administrativa y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en particular los asuntos C-449/17 y correlativos, **han delimitado que dicha exención solo es aplicable cuando concurren requisitos objetivos** (transmisión efectiva de conocimientos con fines no recreativos) **y subjetivos** (reconocimiento oficial del centro impartidor).
- En el presente caso, la cesión de alumnos entre entidades formativas **no se integra en el proceso educativo per se**, sino que constituye una transacción comercial ajena a la finalidad educativa protegida por la exención del IVA, lo que impide su aplicación.



**ARTÍCULOS:**

[Artículo 4.Uno de la Ley 37/1992 del IVA](#): Determina el ámbito objetivo de sujeción del IVA.

[Artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992 del IVA](#): Establece la exención del IVA para determinadas actividades educativas.

[Artículo 90.Uno de la Ley 37/1992 del IVA](#): Fija el tipo general del IVA.



# Consulta DGT

## TRANSMISIÓN DE PRESENTE

**IRPF/ISD.** La donación mortis causa con transmisión de presente (del derecho civil catalán) tributa como adquisición mortis causa en el ISD. No genera una ganancia patrimonial en el IRPF

*La exención por adquisiciones mortis causa en el IRPF se extiende a las transmisiones en vida amparadas por pactos sucesorios, según reciente doctrina administrativa*



Fecha: 25/03/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V0304-25 de 17/03/2025](#)

**HECHOS:**

- Un sujeto pasivo, con vecindad civil catalana, proyecta instrumentar a favor de sus descendientes (igualmente consultantes) **diversas transmisiones patrimoniales**, formalizadas mediante donaciones "mortis causa" con transmisión inmediata del dominio, **configuradas como disposiciones revocables y motivadas por la anticipación del orden sucesorio**. Asimismo, prevé la condonación de una deuda civil contraída por su cónyuge, también bajo la modalidad de donación "mortis causa" de efectos actuales.

**CUESTIÓN:**

Se solicita pronunciamiento sobre:

- La calificación de estas operaciones a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), en particular, si se consideran adquisiciones "mortis causa" y cuándo se produce el devengo del impuesto.
- La eventual existencia de ganancia patrimonial en sede del donante a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

**CONTESTACIÓN DE LA DGT:**

**A) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)**

- El Centro Directivo subraya que, a pesar de su configuración como donaciones, las transmisiones objeto de consulta se incardinan en el **concepto de adquisiciones "mortis causa"** conforme al **artículo 3.1.a) de la LISD**, al constituir manifestaciones de voluntad que, en consideración a la muerte del disponente, trasladan la titularidad dominical con carácter revocable.
- Conforme al **artículo 24.1 de la LISD**, el devengo del ISD en estas adquisiciones anticipadas se produce en el **momento de formalizarse el acto, dado que el efecto traslativo se materializa inter vivos**.

## B) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

- De acuerdo con el artículo 33.3.b) de la LIRPF, **no se computará ganancia o pérdida patrimonial** en transmisiones lucrativas por causa de muerte. **Tradicionalmente, la DGT consideraba que dicha exención no resultaba aplicable cuando la transmisión se produjese en vida del causante.**
- No obstante, tras la [STS 407/2016, de 9 de febrero](#), que afirmó la unidad negocial de los pactos sucesorios y **su calificación como transmisiones "mortis causa", incluso con efectos de presente**, y la posterior resolución del [TEAC de 2 de marzo de 2016](#), la DGT reorientó su criterio interpretativo en la consulta V0430-17.
- Consecuentemente, esta doctrina ha sido extendida a otros ordenamientos civiles forales, como el catalán ([consulta V2593-21](#)), de modo que las transmisiones con base en pactos sucesorios con efectos en vida se integran dentro del supuesto de no sujeción del art. 33.3.b) LIRPF.
- Este entendimiento se refuerza con la modificación del artículo 36 LIRPF, operada por la [Ley 11/2021](#), que incorpora la subrogación del adquirente en la posición fiscal del causante, siempre que la enajenación del bien se produzca en los cinco años siguientes al pacto o al fallecimiento (si es anterior).

### Artículos:

[Artículo 3.1.a\) de la Ley 29/1987 \(LISD\)](#): Delimita el hecho imponible del ISD como la adquisición de bienes por título sucesorio.

[Artículo 24.1 de la Ley 29/1987 \(LISD\)](#): Establece el momento del devengo del impuesto según el tipo de adquisición.

[Artículo 11.a\) del RISD \(RD 1629/1991\)](#): Reconoce expresamente la donación "mortis causa" como título sucesorio a efectos fiscales.

[Artículo 33.3.b\) de la Ley 35/2006 \(LIRPF\)](#): Exime de gravamen las ganancias derivadas de transmisiones por causa de muerte.

[Artículo 36 de la Ley 35/2006 \(LIRPF\), conforme a la Ley 11/2021](#): Introduce la subrogación del adquirente en determinados supuestos sucesorios.

### Jurisprudencia y doctrina administrativa

[STS 407/2016, de 9 de febrero](#): proclama la calificación unitaria del pacto sucesorio gallego como transmisión mortis causa.

[TEAC, resolución de 2 de marzo de 2016](#): unifica criterio y extiende la exención del IRPF a estos pactos.

[Consulta vinculante V0430-17](#): cambia el criterio de la DGT conforme a la doctrina jurisprudencial.

[Consulta vinculante V2593-21](#): generaliza este criterio a los ordenamientos civiles autonómicos, incluyendo el catalán.