

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE
POLÍTICA FISCAL

AÑO VI

NÚMERO 43-44

www.fundef.org/SISA.htm



En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado

18 POLÍTICA

La carrera hacia las urnas

Viernes, 11 de febrero del 2000 El Periódico

Heribert PADROL

“El PP sigue anclado en la derecha por su talante”

Nació en Reus hace 35 años. Es licenciado en Derecho. Exdirector general de la Inspección Tributaria. Número 2 en la lista de CiU por Barcelona.

El Parlament pide el traspaso de la Agencia Tributaria para el año 2002

EL PERIÓDICO BARCELONA

El Parlament de Catalunya no dio ayer “el traspaso de los medios humanos y materiales de la Agencia Tributaria del Estado a la Generalitat” para el año 2002. La sesión fue aprobada con los votos de CiU, ERC y IC-V, la oposición del PP y la abstención del PSC-Guadalupe Puig.

El acuerdo de la Generalitat, tomado a consecuencia de una moción presentada por los republicanos, trata de transferir la Generalitat a negociar con el Gobierno la sujeción de las prestaciones como Administración tributaria. También reclama el “establecimiento de mecanismos de coordinación con el Estado que generen la lucha contra el fraude y la efectividad necesaria”.

El texto aprobado precisa que todos estos medios deben ser acordados con el nuevo modelo de financiación de la Generalitat, que deberá estar en vigor en enero del 2002, siguiendo los criterios aprobados la pasada legislatura por la cámara catalana al conceder autonomía. El diputado socialista Martí Cardener regañó la abstención de su grupo alegando que el PSC defende un modelo diferente, basado en que la Agencia Tributaria forme parte de un consorcio en el que participan tanto la Generalitat como la Administración General y los municipios.

¿El traspaso a menos de la Generalitat?

—Sí. Hay que integrar las dos administraciones en una sola, gestionada por la más cercana.

—Pero online impuestos al que siendo impuestos al que siendo impuestos.

—No tanto, si los impuestos son más justos y se ven los resultados del esfuerzo. Se trata de acercar a los ciudadanos y no de repartir a raídas como han ido hasta los años 90.

—Los medios humanos de Hacienda. Josep María Huguet y el convenio de Aguilar algún día que hablar en los juzgados por su supuesto enriquecimiento ilícito.

—No, por deidad, no existe en Hacienda enriquecimiento. Lo que sí puedo asegurar es que en el último año se cobraron con la justicia casi ochocientos millones. Pero sea imposible saber que tenían cuentas en Suiza. En otros países se ha actuado con rapidez y se han denunciado.

HERIBERT PADROL

Heribert Padrol es el primer alto cargo del Gobierno del Partido Popular que abandona la Administración para incorporarse a las candidaturas de Convergencia i Unió. Es como el hijo de Josep Piqué o Albert Valls, pero a la inversa.

JORDI CORRAIGUEN BARCELONA

Fue el número dos de la promoción de inspectores, número dos de la Agencia Tributaria y, ahora, número dos en la lista de Xavier Trias. ¿Qué le falta para ser número uno?

—El que parece ser el número uno, pero no me puedo quedar.

—En su etapa como delegado especial de la Agencia Tributaria en Catalunya le tocó defender la causa del 30% del IRPF a la Generalitat, tras el pacto entre Aznar y Pujol. Y ahora se pasa velas de lado.

—En absoluto. Sé trabajar en Hacienda ha sido siempre momento profesional y lúdico.

—¿También pudo descartarse desde el PP?

—No. Yo soy nacionalista.

—¿No se veía como alguien de Josep Piqué?

—No, no. La presentación de Piqué como cabeza de lista por Barcelona es una operación de marketing. La estructura del PP continúa siendo la misma. Tiene el mismo talante de siempre. Se sigue por el camino de la derecha.

—En cambio, el PSC ha conseguido un acuerdo con el PSC, imposible con Aguilar.

—Pero ha sido un pacto muy desequilibrado, a excepción de los votos del Senado. El PSC no ha conseguido una posición de votación para el Congreso. Y lo que es peor, se ha acordado a las posturas más drásticas de CiU.

—¿Y ahora me dice que les dejan el centro para adelante?

—Sí, claro. Es lo que digo. El PP se ha quedado anclado en la derecha por su talante y el PSC, según he venido del centro, ha heredado de que nos hemos olvidado de como la única fuerza que apuesta por la servicios en la acción de gobierno. Y solo se olvidaron la sabiduría.

—Para ser fuertes en

Madrid.

—Aunque pueda sonar algo absurdo, sí es. En el campo de los ciudadanos es imposible corregir la situación histórica de desigualdad que sufre Catalunya.

—¿Y la solidaridad?

—Hacia la derecha. Pero todo tiene un límite. Catalunya está por encima de la media en lo que paga y por debajo de ésta en lo que recibe. Gubernar pagar, pero en términos proporcionales, como las regiones más ricas de Alemania a Italia, pero no más.

—¿Y el Estado se niega?

—Siempre. Rápidamente, si contamos con el apoyo de los catalanes, se conseguirá. Todo el mundo sabe que tenemos un pacto firme de justicia social y el desarrollo de políticas sociales y asistenciales.

—¿Pueden plantearse alternativas?

—Sí, pero todo tiene un precio. Pagaré un 15% del IRPF y el 30% del IVA.

—¿Y ahora?

—Ahora, el pacto fiscal. Hemos llegado a un momento histórico en el que hay que plantearlo de una vez. Los ciudadanos de Catalunya, uno a uno, están siendo perjudicados. La región debe pagar de acuerdo con la media europea. Pagar más para ser solidarios, pero hasta un límite. Y este límite hace tiempo que se ha traspasado.

—¿En qué consiste el pacto fiscal?

—En profundizar. Hay que bajar la financiación en lo que corresponden a los impuestos: sociedades, IVA, IRPF e impuestos especiales. La propuesta actual es el IRPF del 100% de los especiales, el 90% del IVA y de sociedades y el 60% del IRPF. Esta propuesta, cuyos porcentajes son solo indicativos, refleja nuestras aspiraciones.

—¿Hacia que van con el candidato nuevo?

—Hemos apostado por un camino más sólido y de mayor equidad.

—¿Tiene por delante un gran trabajo de futuro por hacer?

—El pacto fiscal no es un asunto que solo concierne a los políticos. La gente debe darse cuenta de que afecta directa y personalmente a su futuro. Es un instrumento necesario para profundizar en el autogobierno y mejorar la gestión tributaria.

✓ **Josep Piqué**
“Su presentación como cabeza de lista del PP por Barcelona es cosmética”

✓ **Alianza PSOE-IU**
“Es muy descafeinada. El PSC no ha conseguido una posición de ventaja para el Congreso”

✓ **Pacto fiscal**
“Catalunya ha de pagar tanto como las regiones más ricas de Alemania, no más”

✓ **Huguet y De Aguiar**
“Yo no estaba en Hacienda entonces. Pero era imposible saber que tenían cuentas en Suiza”

25 AÑOS... DE NACIONAL RESISTENCIA

Hasta el presente, los Gobiernos del Reino de España han resistido los embates del separatismo catalán. En legislatura de AZNAR, se pactó que PADROL -declarado separatista y enemigo del PP- «okupase» puestos de gran relevancia en la AEAT y así preparar la creación de la futura Agencia Tributaria catalana. PUJOL «olvidó el asunto» y PADROL dejó la política y se fue al sector privado para comerciar con el catalanismo.

Heribert PADROL

Nació en Reus hace 35 años. Es licenciado en Derecho. Exdirector general de la Inspección Tributaria. Número 2 en la lista de CIU por Barcelona.

"El PP sigue anclado en la derecha por su talante"

Heribert Padrol es el primer alto cargo del Gobierno del Partido Popular que abandona la Administración para incorporarse a las candidaturas de Convergència i Unió. Es como el viaje de Josep Piqué o Albert Vilalta, pero a la inversa.

JORDI CORACHÁN
Barcelona

Fue número dos de su promoción de inspectores, número dos de la Agencia Tributaria y, ahora, número dos en la lista de Xavier Trias. ¿Qué le falta para ser número uno?

—El dos parece ser mi número. Pero, no me puedo quejar.

—En su etapa como delegado especial de la Agencia Tributaria en Catalunya le tocó aplicar la cesión del 30% del IRPF a la Generalitat, tras el pacto entre Aznar y Pujol. Y ahora se pasa usted de lado.

—En absoluto. Mi trabajo en Hacienda ha sido siempre meramente profesional y técnico.

—También pudo decantarse hacia el PP.

—No. Yo soy nacionalista.

—¿No se vería como segundo de Josep Piqué?

—No, no. La presentación de Piqué como cabeza de lista por Barcelona es una operación de cosmética. La estructura del PP continúa siendo la misma. Tiene el mismo talante de siempre. Sigue por el camino de la derecha.

—En cambio, el PSOE ha conseguido un acuerdo con IU, impensable con Anguita.

—Pero ha sido un pacto muy descafeinado, a excepción de las listas al Senado. El PSOE no ha conseguido una posición de ventaja para el Congreso. Y lo que es peor, se ha acercado a las posturas más drásticas de IU.

—¿Y ahora me dirá que los dejan el centro para ustedes?

—Sí, claro. Es lo que creo. El PP se ha quedado anclado en la derecha por su talante y el PSOE sigue huyendo del centro. No hay duda de que nos hemos quedado como la única fuerza que apuesta por la seriedad en la acción de gobierno. Y esto los ciudadanos lo sabrán valorar.

—Para ser fuertes en

Madrid.

—Aunque pueda sonar algo tópico, así es. Sin el apoyo de los ciudadanos es imposible corregir la situación histórica de desequilibrio que sufre Catalunya.

—¿Y la solidaridad?

—Nadie la discute. Pero todo tiene un límite. Catalunya está por encima de la media en lo que paga y por debajo de ésta en lo que recibe. Queremos pagar tanto, en términos proporcionales, como las regiones más ricas de Alemania o Italia, pero no más.

—¿Y si el Estado se niega?

—Tenemos razón. Si contamos con el apoyo de los catalanes, se conseguirá. Todo el mundo sabe que llevamos un saco lleno de piedras sobre el hombro que nos dificulta el progreso y el desarrollo de políticas sociales y asistenciales.

—¿Pudieron plantearlo antes?

—Sí, pero todo tiene un proceso. Primero fue el 15% del IRPF y, después, el 30%.

—¿Y ahora?

—Ahora, el pacto fiscal. Hemos llegado a un momento histórico en el que hay que plantearlo de una vez. Los ciudadanos de Catalunya, uno a uno, están siendo perjudicados. Lo lógico sería pagar de acuerdo con la media europea. Pagar más para ser solidarios, pero hasta un límite. Y este límite hace tiempo que se ha traspasado.

—¿En qué consiste el pacto fiscal?

—En profundizar. Hay que basar la financiación en lo que denominamos cesta de impuestos: sociedades, IVA, IRPF e impuestos especiales. La propuesta inicial es el traspaso del 100% de los especiales, el 50% del IVA y de sociedades y el 60% del IRPF. Esta propuesta, cuyos porcentajes son sólo indicativos, satisface nuestras aspiraciones.

—Nada que ver con el concierto vasco...

GUILLERMO MOURET



Heribert Padrol, al término de la entrevista.

LAS FRASES

✓ Josep Piqué

"Su presentación como cabeza de lista del PP por Barcelona es cosmética"

✓ Alianza PSOE-IU

"Es muy descafeinado. El PSOE no ha conseguido una posición de ventaja para el Congreso"

✓ Pacto fiscal

"Catalunya ha de pagar tanto como las regiones más ricas de Alemania, no más"

✓ Huguet y De Aguiar

"Yo no estaba en Hacienda entonces. Pero era imposible saber que tenían cuentas en Suiza"

—Hemos optado por un camino más solidario y de mayor equilibrio.

—Tiene por delante un gran trabajo didáctico por hacer.

—El pacto fiscal no es un

asunto que sólo concierne a los políticos. La gente debería darse cuenta de que afecta directamente a sus vidas. Es un instrumento necesario para profundizar en el autogobierno y mejorar la

gestión tributaria.

—¿Esta pasaría a menos de la Generalitat?

—Sí. Hay que integrar las dos administraciones en una sola, gestionada por la más cercana.

—Pero cobrar impuestos sigue siendo impopular.

—No tanto, si los impuestos son más justos y se ven los resultados del esfuerzo. Se trata de acercarse a los ciudadanos y no de reprimir a nadie como fue típico hasta los años 90.

—Los exaltos cargos de Hacienda Josep Maria Huguet y Ernesto de Aguiar siguen dando que hablar en los juzgados por su supuesto enriquecimiento ilegal...

—Yo, por mi edad, no estaba en Hacienda entonces. Lo que sí puedo asegurar es que en el último año se colaboró con la justicia para esclarecer ese asunto. Pero era imposible saber que tenían cuentas en Suiza. En otros casos se ha actuado con rapidez y se han denunciado. ■

El Parlament pide el traspaso de la Agencia Tributaria para el año 2002

EL PERIÓDICO
Barcelona

El Parlament de Catalunya reclamó ayer "el traspaso de los medios humanos y materiales de la Agencia Tributaria del Estado a la Generalitat" para el año 2002. La petición fue aprobada con los votos de CIU, ERC e IC-V, la oposición del PP y la abstención del PSC-Ciutadans pel Canvi.

El acuerdo de la Cámara catalana, tomado a consecuencia de una moción presentada por los republicanos, insta además a la Generalitat a negociar con el Gobierno la asunción "de las potestades como Administración única en Catalunya en materia tributaria". También reclama el "establecimiento de mecanismos de coordinación con el Estado que garanticen la lucha contra el fraude y la efectividad necesaria".

El texto aprobado precisa que todas estas medidas deben ser abordadas para el nuevo modelo de financiación de la Generalitat, que deberá entrar en vigor en enero del 2002, siguiendo los criterios aprobados la pasada legislatura por la comisión sobre el concierto económico. El diputado socialista Martí Camarero explicó la abstención de su grupo alegando que el PSC defiende un modelo diferente, basado en que la Agencia Tributaria forme parte de un consorcio en el que participen tanto la Generalitat como la Administración central y los municipios. El argumento no le extrajo al portavoz de ERC, Josep Huguet, para quien los socialistas defendían una vía "generalista" opuesta a los planteamientos de Esquerra.

Apoyo del PP a CIU

El desacuerdo de CIU y PP respecto al traspaso de la Agencia Tributaria no impidió a ambos partidos rechazar conjuntamente una moción del PSC que instaba a la Generalitat a presentar el Presupuesto del 2000 antes de las elecciones del 12 de marzo. Los populares se mostraron satisfechos con el compromiso de la Generalitat de presentar las cuentas durante "el primer trimestre" de este año, con lo que se desmarcó de la proposición no de ley que firmó con todos los partidos de la oposición para que se presentaran antes del 2000. ■

Recorte de prensa:

Heribert PADROL

"El PP sigue anclado en la derecha por su talante"

El Periódico, 11 de febrero de 2000

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO®

REVISTA DE POLITICA FISCAL

***AÑO VI
NÚMERO 43-44***

© A los efectos del artículo 32 del Real Decreto Legislativo 1/ 1996, el editor se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización (especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de la presente publicación).



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

<https://www.fundef.org/>

Sisa, Alcabala y Papel Sellado

AÑO VI

Número 43-44

Sisa, Alcabala y Papel Sellado... en la red: <https://fundef.org/sisa.htm>

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

(<https://fundef.org/>)

Madrid (España)

Editor y responsable de contenidos:

JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA

Abogado (ICAM. No ejerciente)

Inspector de Hacienda del Estado (Jubilado)

Miembro de la AEDAF (No ejerciente)

<https://hojasazulestucan.es/>

<https://twitter.com/Principeduardo>

Redacción

Aurora Arráez Lorente: Coordinación editorial

Teodoro Estrada Martín: Diseño y maquetación electrónica

Secciones:

Aurora Arráez Lorente: «Revistas, Autores y Libros».

Teodoro Estrada Martín: «Doctrina Administrativa», «Revistas, Autores y Libros».

José María López Geta: «Legislación, Jurisprudencia».

Distribución: Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ISSN: 2695-9410

Depósito legal: electrónico

«Sisa, Alcabala y Papel Sellado» es una marca mixta registrada en la Oficina Española de Patentes y Marcas (Marca Nº. 4.084.527)

Todas las personas participantes en la edición y distribución de «Sisa, Alcabala y Papel Sellado...», lo hacen exclusivamente en calidad de voluntarios/colaboradores a los que se refiere la normativa reguladora de los Fundaciones, en particular la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.

«Sisa, Alcabala y Papel Sellado...», Revista de Política Fiscal, se edita -sin propósito de desarrollar actividad económica alguna- con la finalidad exclusiva de colaborar con las actividades y fines propios de Fundación para la Promoción de los Estudios, de modo que dicha entidad pueda poner gratuitamente a disposición de sus beneficiarios/as, y otras personas amigas, normativa, análisis, comentarios, informes y estudios, doctrina de autores, administrativa y jurisprudencial, que versen sobre el ingreso y el gasto público. El editor y responsable de contenidos, así como Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros (FUNDEF) no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas físicas y jurídicas que procedan o de dejen de proceder conforme alguno de los contenidos de la Revista. Las solicitudes de rectificación o el ejercicio de réplica deberán dirigirse por escrito al domicilio de FUNDEF: C/ Caleruega, 18, 28003 MADRID.



EDITORIAL/PRESENTACIÓN



«1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general (Artículo 128 CE)»

«SIEMPRE CON UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»

En días del mes de JULIO de 2025



José María López Geta

Editor

«A modo de breve prólogo, que no es lo habitual»

Ciertamente, muchas son las satisfacciones que nos ha proporcionado la edición de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO, me tienen desollado», y sin duda alguna entre esas satisfacciones ocupa un lugar preferente la colaboración prestada por entrañables personas (compañeras de trabajo durante muchos años; unidas por la vocación de servicio a la Administración Pública y la amistad) y todos ellas enseñantes de gran nivel en materia tributaria como Amelia Maroto, Alberto Marzal, y ahora EDUARDO SANZ GADEA al que agradecemos ponga a nuestra disposición su trabajo titulado **«Apuntes de fiscalidad internacional»**.

Como se podrá comprobar a continuación, Eduardo hace una muy interesante descripción de determinados aspectos, técnicos y políticos, inherentes a los proyectos de la OCDE y de la ONU, concernientes al sistema de tributación internacional sobre los beneficios que, permítaseme, la licencia es la «historia de nunca acabar» y que merced a especialistas como Eduardo podemos seguir en su dilatada y compleja trayectoria.



«Apuntes de fiscalidad internacional»**Eduardo Sanz Gadea.****Inspector de Hacienda del Estado (jubilado).****1. Pinceladas de una evolución.**

El panorama de la fiscalidad internacional está en ebullición.

Durante largos años, la OCDE trabajó en la eliminación de la doble imposición, mediante el afinamiento de los comentarios al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición y el enriquecimiento de la Guía de Precios de Transferencia.

A finales del pasado siglo, se abrió paso la preocupación por la competencia fiscal desleal entre jurisdicciones y, de ahí, nació la implantación del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales (OCDE).

En la primera década del presente siglo, ciertas organizaciones no gubernamentales denunciaron que algunos grupos multinacionales soportaban una tributación efectiva inferior a los dos dígitos, lo que alarmó a la opinión pública. La causa de esa exigua tributación estaba en la desviación de beneficios hacia entidades del grupo radicadas en jurisdicciones de conveniencia. El proyecto BEPS del G20/OCDE, intentó poner remedio a esa deficiencia, mediante una serie de medidas encaminadas a garantizar que el beneficio se gravara en la jurisdicción en la que efectivamente se desarrollaba la actividad. Al tiempo, las nuevas formas de negocio, impulsadas por la digitalización y las telecomunicaciones, suscitaban las reclamaciones de las denominadas jurisdicciones de mercado a las que, igualmente, el Proyecto BEPS, intentó dar respuesta mediante el ensanchamiento de la figura del establecimiento permanente y las reflexiones, inacabadas, relativas a la tributación de la economía digital.

Con ser positiva la respuesta a los problemas de la fiscalidad internacional sobre los beneficios de las empresas, contenida en los quince informes finales del proyecto BEPS, el G20/OCDE la juzgó insuficiente. Se inició así el Proyecto Globe, cuyo objetivo es conceder derechos de imposición a las jurisdicciones de mercado (Pilar I) y garantizar una imposición efectiva mínima de los grupos multinacionales (Pilar II). El impulso técnico se canalizó, políticamente, a través del Marco Inclusivo, que congregó a más de 140 jurisdicciones.

En fin, últimamente, la ONU ha emprendido un proyecto de reforma del sistema internacional sobre los beneficios.

2. Los avatares del Proyecto Globe.

Es bien conocida la arquitectura puesta en pie por el Proyecto Globe. En su conjunto, implica una mejora del sistema de tributación internacional sobre los beneficios. Sin embargo, su puesta en práctica está tropezando con serias dificultades, tanto de índole técnico como político.

2.1 El Pilar I.

La Convención Multilateral para establecer el Montante A del Pilar I, cristaliza el consenso obtenido por el Marco Inclusivo. Su objetivo es asignar a las denominadas jurisdicciones fiscales de mercado nuevos derechos de imposición, sobre una parte de los beneficios generados por los grandes grupos multinacionales

La Convención Multilateral entrará en vigor cuando sea ratificada por 30 Estados que representen, al menos, el 60% de las entidades matrices últimas de los grupos multinacionales susceptibles de entrar en su campo de aplicación (20.000 millones de euros cifra de negocios y beneficios superiores al 10% de la cifra de negocios).

Pese al impulso político del Marco Inclusivo, es lo cierto que no existe una aceptación generalizada, entre las jurisdicciones de mercado, del Pilar I. Tres son las objeciones:

1) Elevado umbral de aplicación.

El derecho de imposición para gravar el beneficio no debería estar supeditado al tamaño del grupo multinacional ni a la rentabilidad sino, más bien, a la existencia de un punto de conexión indicativo de que el mismo realiza unas ciertas actividades económicas, sea mediante la entrega de bienes, la prestación de servicios o la captación de datos, en una determinada jurisdicción.

2) Falta de correlación del beneficio gravable con la jurisdicción.

Se renuncia a determinar el beneficio derivado de las actividades económicas realizadas en el territorio de las jurisdicciones afectadas, a diferencia de la técnica basada en el establecimiento permanente. De aquí que se haya postulado el ensanchamiento del concepto de establecimiento permanente, para integrar en el mismo a la realidad constituida por la presencia económica significativa (*significant economic presence*), concretada en operaciones continuadas, en particular suministrando bienes y servicios, captando datos de usuarios o promocionando la participación en el mercado local.

3) Falta de correlación de la eliminación de la doble imposición con la jurisdicción.

La técnica tributaria de eliminación de la doble imposición propuesta no descansa en una relación directa entre las entidades con derecho a ella y las actividades que las mismas hayan podido realizar en el territorio de las jurisdicciones correspondientes.

Teniendo fundamento las observaciones precedentes, no deberían perderse de vista las ventajas que encierra el Pilar I, respecto de las opciones alternativas, básicamente la imposición digital, esto es, la que recae sobre los ingresos de las empresas tecnológicas, imputables a la jurisdicción de mercado. Tres son, básicamente, esas ventajas:

1) Tributación sobre el beneficio.

Asegura que la imposición recaiga sobre el beneficio, rechazando la imposición sobre la cifra de negocios, propia de los impuestos digitales.

2) Principio de territorialidad.

Los derechos de imposición que otorga, están asociados a unos puntos de conexión que descansan en la relación entre actividades económicas y territorios. Por consiguiente, se respeta, aunque de manera indirecta, el principio de territorialidad.



3) *Eliminación de la doble imposición.*

Se elimina la doble imposición, a diferencia de los impuestos digitales, los cuales caen fuera del campo de aplicación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

Se estima que solamente alrededor de 100 grupos multinacionales podrían quedar afectados por el Pilar I, en su mayoría con sede en los Estados Unidos. La retirada de este país del Proyecto Globe, decretada por la presidencia Trump, supone la hibernación del Pilar I.

2.2 El Pilar II.

A diferencia del Pilar I, el Pilar II ha tenido una amplia aceptación. No solo los Estados miembros de la Unión Europea, a raíz de la transposición de la Directiva 2022/2523, sino también en un nutrido grupo de otros países han optado por establecer la Imposición Mínima Global, de acuerdo con las Reglas Modelo del G20/OCDE.

La lectura de la Ley 7/2024 pone de relieve la complejidad del Impuesto Mínimo Global. Por otra parte, la influencia que en el mismo han de tener los documentos dimanantes del G20/OCDE, Marco Inclusivo, han suscitado preocupaciones de seguridad jurídica e, incluso, de legalidad. Frente a estos defectos, conviene reparar en las virtudes:

1) *Respuesta a la alarma social.*

En sus primeras indagaciones, la OCDE ha calculado una pérdida de recaudación, debida a la denominada planificación fiscal agresiva, cercana a los 150.000 millones de dólares anuales. Y todo ello, en un contexto de creciente desigualdad en la distribución de la renta y la riqueza.

2) *Moderación de la competencia fiscal.*

Morigeración de la competencia entre jurisdicciones, enfocada a la atracción de inversiones o a la ubicación de centros financieros o de prestación de servicios intragrupo. Podría argumentarse en contra que se restringe la libertad de las jurisdicciones para establecer incentivos fiscales de neto perfil económico, esto es, no determinantes de competencia fiscal desleal, en el sentido de los códigos de conducta (OCDE, Unión Europea). Sin embargo, esos incentivos fiscales, aun teniendo fundamento económico, pueden ser la respuesta inducida por los establecidos en otras jurisdicciones, desencadenándose así una guerra, no deseable, de incentivos fiscales. Por otra parte, la reducción por sustancia económica sirve para preservar los incentivos fiscales económicamente apropiados.

3) *Metodología rigurosa para determinar el tipo efectivo de gravamen.*

El corazón del Impuesto Mínimo Global es el tipo efectivo de gravamen, a nivel jurisdiccional. Las Reglas Modelo han propuesto al efecto una metodología rigurosa. No se trata de un mérito menor, ya que permitirá superar el error consistente en entender que el tipo efectivo de gravamen es la relación entre el impuesto pagado y el resultado contable, lo que saneará dicho debate, muy afectado por apriorismos políticos fuertemente ideologizados.

4) *La cooperación internacional.*

Las Reglas Modelo del G20/OCDE, debido a su proceso de elaboración, han supuesto un reforzamiento de la cooperación internacional en materia de imposición sobre los beneficios,



en cuanto en su elaboración han participado, formalmente en pie de igualdad, más de 140 jurisdicciones.

5) *Armonización de la base imponible.*

Las normas relativas a la determinación de las ganancias o pérdidas admisibles son, en sí mismas, portadoras de una propuesta de armonización internacional de la base imponible del impuesto sobre el beneficio de las empresas. Es interesante señalar que dichas normas descansan en la misma filosofía fiscal que la de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, seguidora, en este punto, de la Ley 43/1995. En efecto, aceptan como elemento nuclear al resultado contable, determinado de acuerdo con unas normas contables confiables, entre las que destacan las normas internacionales de información financiera. En las últimas décadas, se ha desarrollado un proceso de convergencia y juridificación de las normas contables, sin el cual el Impuesto Mínimo Global no habría sido posible.

2.3 La posición de los Estados Unidos.

La colaboración de los Estados Unidos en la elaboración del Proyecto Globe fue notable durante la presidencia Biden. La presidencia Trump, por el contrario, ha dado la espalda al mismo. No solo es que los Estados Unidos no hayan establecido el Impuesto Mínimo Global sino que, además, ese país ha amenazado a los que lo hayan establecido con medidas de represalia, en caso de que queden afectadas empresas de los grupos multinacionales norteamericanos.

Tres documentos son útiles para describir la posición de la presidencia Trump: La orden ejecutiva *Global Tax Deal*, el proyecto de ley *The One Big Beautiful Bill*, la Nota del Tesoro relativa al acuerdo del G7, concerniente al *side-by-side system*.

El primer documento, declara que los Estados Unidos no establecerán el Impuesto Mínimo Global y, además, reprocha a esa arquitectura fiscal que conceda derechos de imposición sobre renta de fuente norteamericana, al tiempo que limita la soberanía fiscal norteamericana para establecer políticas fiscales y expone a las empresas norteamericanas a represalias fiscales.

El segundo documento, proponía introducir la Sección 899 en el Código de Impuestos, en cuya virtud las rentas de fuente norteamericana, percibidas por contribuyentes residentes en las jurisdicciones que hubieran establecido impuestos injustos que pudieran afectar a las empresas norteamericanas (*discriminatory foreign countries*), sufrirían una imposición adicional a la ya existente. Entre esos impuestos se encontrarían los digitales y asimilados, así como la modalidad secundaria del Impuesto Mínimo Global (UTPR). La Sección 899 desataba así una guerra fiscal, a menos que el sistema norteamericano de tributación sobre los beneficios fuese considerado equivalente al Impuesto Mínimo Global. La figura fiscal norteamericana más próxima al Impuesto Mínimo Global es *Global Intangible Lowed Tax Income* (GILTI). Este impuesto sujeta a tributación a las entidades, residentes en los Estados Unidos, respecto del exceso de las rentas de las entidades no residentes controladas, calificadas como rutinarias u ordinarias (*net income over a routine or ordinary return*). En cierto modo, cumple una función similar al Impuesto Mínimo Global, pero no



garantiza una imposición mínima del 15% a nivel jurisdiccional, ya que el exceso se calcula a nivel mundial y el tipo de gravamen resultante alcanzará el 13,125% en 2026.

El tercer documento recoge y comenta la declaración del G7 (28/06/2025), a cuyo tenor *el establecimiento de un sistema yuxtapuesto facilitará un mayor progreso encaminado a estabilizar el sistema tributario internacional, incluyendo un diálogo constructivo sobre la tributación de la economía digital y la preservación de la soberanía fiscal de todos los países* dijo la nota difundida por Canadá, que ostenta la presidencia rotatoria del grupo. Se trata del *side-by-side system*, cuyos elementos básicos, según la Nota del Tesoro, son los siguientes: los grupos multinacionales norteamericanos quedarán excluidos del Impuesto Mínimo Global; la sección 899 se retira; en las Reglas Modelo se efectuarán ciertos cambios (simplificación y tratamiento de los créditos fiscales en el sentido de alinear los monetizables y no monetizables); se vigilará la igualdad de trato, evitando la erosión de bases imponibles.

El secretario general de la OCDE, ha dado la bienvenida a la declaración del G7, abriendo la vía a una colaboración con la administración fiscal norteamericana. Están por ver las modificaciones que las Reglas Modelo y las reglas fiscales norteamericanas habrán de sufrir para lograr los objetivos que pretende el *side-by-side system*. A reserva de lo que el futuro pueda deparar, se intuye que la amenaza de la Sección 899, ha tenido un indudable efecto.

2.4 El decluttering.

La amplia difusión del Impuesto Mínimo Global ha dado paso a la pretensión, suscitada por grupos de interés y comentada por determinados académicos, de modificar o, incluso, suprimir, ciertas normas antiabuso específicas, en cuanto habrían devenido innecesarias por redundantes con el objetivo perseguido por dicho impuesto. Se anuncia, así, el denominado *decluttering*.

La exposición de motivos de la propuesta de la Directiva 2022/2523, advirtió que la implantación del Impuesto Mínimo Global no había de motivar la modificación de la Directiva 2016/1164 (ATAD), sino que, por el contrario, sus normas antiabuso debían continuar siendo aplicables, en particular, la relativa a la CFC (transparencia fiscal internacional).

Sin embargo, en las conclusiones del Ecofin (marzo 2025), se aluden a la Directiva 2016/1164 (ATAD) y a la Directiva 2011/16 (DAC), como instrumentos normativos apropiados para ser examinados en el contexto de una política fiscal de *simplification and decluttering*.

La cuestión, en España, se ha planteado, particularmente, en relación con la transparencia fiscal internacional. En efecto, el Impuesto Complementario Primario grava, en sede de una entidad residente en territorio español, la renta obtenida por entidades no residentes controladas, en cuanto el tipo impositivo efectivo jurisdiccional fuere inferior al 15% (art 1 y art 5.14, Ley 7/2024), en tanto que la transparencia fiscal internacional también podría recaer sobre esa renta

Esto plantea el problema de la convivencia entre las dos figuras tributarias ¿Habría de suprimirse la transparencia fiscal internacional, a raíz de la implantación del Impuesto Complementario Primario? ¿Habrían de establecerse técnicas de coexistencia que evitaran



el solapamiento? Las Reglas Modelo del G20/OCDE, adoptaron el camino de la coexistencia, lo propio hizo la Directiva 2022/2523 y, consecuentemente, la Ley 7/2024.

Ciertamente, el camino de la coexistencia es el idóneo, por cuanto, a pesar de sus coincidencias y similitudes, el Impuesto Complementario Primario y la transparencia fiscal internacional tienen objetivos diferentes. En efecto, el Impuesto Complementario Primario garantiza que las rentas obtenidas por las entidades extranjeras controladas, tributen, al menos, al 15%, a nivel de la jurisdicción en la que radiquen, en tanto que la transparencia fiscal internacional procura que las rentas pasivas obtenidas por las entidades extranjeras controladas, tributen al mismo tipo de gravamen al que lo hace la entidad residente o la persona física que las controla.

La técnica de coexistencia está recogida en el artículo 20, apartados 3 y 6, de la Ley 7/2024. En su virtud, las cuotas derivadas de la aplicación de la transparencia fiscal internacional se *atribuirán* a las entidades extranjeras controladas, a los efectos de la determinación del tipo efectivo de gravamen jurisdiccional (art 20.3), con el límite *resultante de multiplicar el tipo del impuesto complementario de la jurisdicción* (antes de la referida atribución) *por el importe de las rentas pasivas de la entidad constitutiva sometidas a un régimen fiscal de sociedades extranjeras controladas* (art 20.6). Esta norma da preferencia al régimen de transparencia fiscal internacional sobre el Impuesto Complementario Primario, evitando así el solapamiento. Su efecto práctico es excluir la renta sujeta a transparencia fiscal internacional del Impuesto Complementario Primario y alojarla en el Impuesto sobre Sociedades.

Las normas previstas en el artículo 20.3 y 6 de la Ley 7/2024, se aplican respecto de las rentas pasivas enumeradas en el último párrafo del apartado 6. Esas rentas coinciden, sustancialmente, con las contenidas en el artículo 100.3 de la Ley 27/2014. No obstante, el círculo de estas últimas es ligeramente más amplio. Así, no están comprendidas en el artículo 20.6 de la Ley 7/2024, las rentas tipificadas en las letras h) e i) del artículo 100.3 de la Ley 27/2014. No obstante, ha de notarse que, por lo que se refiere a las rentas derivadas de operaciones vinculadas (letra h), el artículo 10.4 de la Ley 7/2024, contiene normas para ajustar la base imponible del impuesto complementario primario por aplicación del principio de libre competencia y, por lo que concierne a las rentas de la letra i), solamente rebasarían el círculo de las contenidas en el artículo 20.6 de la Ley 7/2024, las derivadas de la prestación de servicios.

En fin, tratándose del Impuesto Complementario Nacional, no se incluyen en el numerador, determinante del impuesto efectivo, los impuestos atribuidos en el régimen de las sociedades extranjeras controladas, exigidos por una jurisdicción fiscal extranjera (art 25.3.a, Ley 7/2024).

3. Las iniciativas de las Naciones Unidas.

Hasta fechas relativamente recientes, la acción de la ONU, en relación con la fiscalidad internacional sobre la renta, se había concretado, básicamente, en el Modelo de Convenio sobre doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo o Modelo de Convenio ONU.



Recientemente, la ONU ha ampliado su campo de actuación mediante el proyecto relativo a la Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional.

3.1 El Modelo de Convenio ONU.

Respecto del Modelo de Convenio OCDE, cabe destacar determinados aspectos diferenciales: tributación de los cánones (art 12); tributación de los servicios técnicos (art 12 A); y tributación de los servicios digitales automatizados (art 12 B).

En el Modelo de Convenio OCDE se otorga la competencia para gravar los cánones al Estado de la residencia de su perceptor (art 12), en tanto que en el Modelo de Convenio ONU, el Estado de la fuente también puede hacerlo, de manera limitada, al tiempo que se extiende el concepto de canon a las rentas procedentes de la cesión de derechos de uso sobre equipos industriales, comerciales o científicos.

El artículo 12 A del Modelo de Convenio ONU (incorporado en 2017), permite gravar, de manera limitada, al Estado de la fuente las rentas por la prestación de servicios técnicos, entendiendo también por tales los administrativos y de consultoría, en tanto que el Modelo de Convenio OCDE nada prevé sobre el particular, de manera tal que se trataría de otras rentas, cuya competencia se reserva al Estado de la residencia.

El artículo 12 B del Modelo de Convenio ONU (incorporado en 2021) versa sobre los servicios digitales automatizados, entendiendo por tales los prestados por Internet o cualquier otra red electrónica, que requieran una intervención humana mínima por parte del prestador. Se incluyen en tal concepto los servicios de publicidad en línea, el suministro de datos sobre usuarios, los motores de búsqueda en línea, las plataformas de intermediación en línea, las plataformas de redes sociales, los de contenido digital, los juegos en línea, la computación en la nube, la enseñanza en línea estandarizada.

En virtud del artículo 12B, el Estado de la residencia de quien realiza el pago subyacente al servicio digital automatizado se convierte en el Estado de la fuente y, consecuentemente, tiene un derecho de imposición, lo que, naturalmente, requiere que el prestador del servicio digital y el pagador no sean residentes en la misma jurisdicción fiscal.

La tributación admite dos modalidades, a saber, un tipo fijo sobre los pagos subyacentes al servicio (entre el 3 y el 4%) o un tipo coincidente con el general del Estado de la fuente sobre una base de beneficios objetivamente determinada. Esa base es el 30% del importe resultante de aplicar a los pagos el porcentaje determinado por la relación entre los beneficios contables ajustados del beneficiario efectivo y sus ingresos. Se notará, en esta modalidad, una cierta semejanza con el Pilar I. Montante A, por cuanto fundamenta la imposición sobre el beneficio, antes que sobre los pagos o ingresos. Dicho esto, se trata de dos estructuras fiscales diferentes.

El artículo 12B no da satisfacción plena a las jurisdicciones fiscales de mercado, por cuanto solo recae sobre un conjunto limitado de operaciones, si bien vinculado a la economía digital que, ciertamente, es la que procura un amplio campo a la realización de operaciones o actividades sin presencia física. Por otra parte, a diferencia de los impuestos digitales, no confiere derechos de imposición a las jurisdicciones fiscales donde se hallen los usuarios.



En fin, a diferencia de los impuestos digitales, el artículo 12B no crea doble imposición, por cuanto el Estado de la residencia del prestador del servicio vendrá obligado a eliminarla, por los mecanismos propios del convenio.

3.2 La Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional.

Durante su 79 periodo de sesiones, la Asamblea General de las Naciones Unidas, adoptó la Resolución, de 27 de noviembre de 2024, la cual aprobó los términos de referencia para la Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional.

Los términos de referencia identifican cuatro ámbitos a regular: la cooperación fiscal en asuntos ambientales, el intercambio de información con fines fiscales, la colaboración administrativa en materias fiscales y la neutralización de las prácticas fiscales perjudiciales.

De forma simultánea a los trabajos preparatorios de la Convención, se negociarán los denominados protocolos tempranos, en orden a resolver temas prioritarios de la fiscalidad internacional. Son estos, los siguientes: tributación de los ingresos derivados de las prestaciones de servicios transfronterizos; tributación en la economía digitalizada; medidas contra los flujos financieros ilícitos relacionados con los impuestos; prevención y solución de controversias tributarias; y lucha contra la evasión y elusión fiscal de las personas con grandes patrimonios y la garantía de su imposición en las jurisdicciones fiscales pertinentes.

Esta agenda fiscal, en parte, se solapa con el proyecto del G20/OCDE, Marco Inclusivo. En este contexto, los Estados miembros de la Unión Europea, por una parte, se abstuvieron de votar los términos de referencia y, por otra, decidieron presentar una contribución conjunta sobre la base de una propuesta de la Comisión, la cual debiera orientarse en el sentido de compatibilizar y alinear la futura Convención con las iniciativas internacionales ya existentes, en orden a evitar duplicidades e incoherencias. En suma, parece tratarse de que los productos del G20/OCDE, Marco Inclusivo, ampliamente apoyados por la Unión Europea, sean considerados por la acción de la ONU.

Los analistas políticos observan que, tras la iniciativa de la ONU, late la tensión entre los países en vías de desarrollo y los países desarrollados. Precisamente, el Marco Inclusivo, en el que se agrupan más de 140 jurisdicciones fiscales, ha intentado conjugar los intereses de unos y otros. En este contexto, cabe destacar que los Estados Unidos votaron en contra de los términos de referencia y que se han retirado de los trabajos emprendidos por ser inconsistente con sus prioridades tributarias.

Está previsto que los trabajos preparatorios de la Convención y los protocolos tempranos, sean considerados en la 81 sesión de la Asamblea General, en 2026.

4. Aspectos fiscales del Compromiso de Sevilla.

La Cumbre Internacional sobre Financiación para el Desarrollo, celebrada en Sevilla (julio 2025), tiene un valor simbólico reflejado en el llamado Compromiso de Sevilla. En materia de fiscalidad, pueden destacarse las siguientes propuestas de compromiso político:

1) Promoveremos la progresividad y la eficiencia en todos los sistemas fiscales para hacer frente a la desigualdad y aumentar los ingresos. Promoveremos sistemas fiscales progresivos en los países, cuando proceda, y redoblabremos los esfuerzos dirigidos a luchar



contra la evasión y la elusión fiscales por parte de las personas con grandes patrimonios y garantizar su imposición efectiva, con el apoyo de la cooperación internacional, respetando al mismo tiempo la soberanía nacional. También promoveremos un gasto público eficaz y equitativo.

2) Seguiremos participando de manera constructiva en las negociaciones sobre la convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación y sus protocolos, y alentamos a apoyar el proceso;

3) Reconocemos la aplicación en curso del Segundo Pilar del Marco Inclusivo sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos y el Grupo de los 20, cuyo objetivo es que las grandes empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuestos sobre los ingresos generados en cada una de las jurisdicciones en las que operan. Pedimos apoyo técnico específico basado en los países dirigido a los Estados Miembros interesados que lo soliciten para la aplicación de las normas modelo mundiales contra la erosión de la base imponible y la norma de sujeción a impuestos del Segundo Pilar;

4) Nos aseguraremos de que todas las empresas, incluidas las multinacionales, paguen impuestos a los Gobiernos de los países en que se produzca la actividad económica y se cree valor, de conformidad con las leyes y políticas nacionales e internacionales;

5) Trabajaremos para reforzar la presentación de informes país por país por parte de las empresas multinacionales, cuando proceda, lo que incluye seguir considerando la creación de una base de datos pública central para los informes país por país;

6) Mejoraremos los mecanismos de intercambio de información entre los registros nacionales de propiedad efectiva y estudiaremos la viabilidad y utilidad de establecer un registro mundial de propiedad efectiva.

Interesa destacar el apoyo al Pilar II del G20/OCDE, de manera tal que la futura Convención Marco ONU, no se presenta como sustitutiva del mismo.

Adicionalmente, se presentó una propuesta hispano-brasileña: *Imposición efectiva de impuestos a personas con altos patrimonios*. Puede considerarse como continuación de las conclusiones de la Cumbre de Río (2024), en las que se dijo que con *pleno respeto a la soberanía fiscal, buscaremos cooperar para garantizar que las personas con un patrimonio neto ultra alto paguen impuestos de manera efectiva*.

Zuckman señala que el 1% de la población mundial ostenta el 95% de la riqueza. Un gravamen sobre el patrimonio del 2% de los 2700 contribuyentes más acaudalados, podría recaudar alrededor de 200.000 millones de dólares, anualmente.

5. Reflexión final.

La acción del G20/OCDE ha introducido novedades sustanciales en el sistema de tributación internacional sobre los beneficios que, sin embargo, no implican una ruptura de la estructura preexistente, sino que, más bien, la complementan y enriquecen. Otro tanto cabe esperar de la acción de la ONU.



Desde una perspectiva lógica, el punto final del camino emprendido es, de una parte, la armonización internacional de la imposición sobre los beneficios y, de otra, la configuración de un consenso para la distribución entre las distintas jurisdicciones de la recaudación. La base para la armonización serán las normas contables. Su desarrollo y fortalecimiento en las últimas décadas explica que el Pilar II las haya tomado como elemento nuclear, para determinar las ganancias y pérdidas admisibles. Más incierto es esbozar las líneas básicas del referido consenso. La territorialidad continuará jugando un papel, pero otros criterios, probablemente, deberán complementarla. En particular, los ligados a la financiación del desarrollo sostenible.

El repliegue de la presidencia Trump de la esfera del multilateralismo, augura un estancamiento de los trabajos, tanto del G20/OCDE como de la ONU.

DOCUMENTACIÓN UTILIZADA.

- 1) *THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT AMOUNT A OF PILLAR ONE (OECD, octubre, 2023).*
- 2) *OECD (2024), OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (G20 Brazil, July 2024; Octubre 2024).*
- 3) *CIOT and IFS debate: What next for international tax co-operation?, junio 2025).*
- 4) *TAX CHALLENGES ARISING FROM THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY – CONSOLIDATED COMMENTARY TO THE GLOBAL ANTI-BASE EROSION MODEL RULES (2023). OCDE (abril 2024).*
- 5) *The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal). The White House (January 20, 2025).*
- 6) *The One Big Beautiful Bill. Sección 899.*
- 7) *Ecofin (Abril 2025).*
- 8) *U.S. Companies Call on the EU to Find Swift Pillar 2 Resolution.*
- 9) *Declaración del G7 (28/06/2025).*
- 10) *U.S. Secretary of the Treasury on G7 declaration.*
- 11) *Declaración del Secretario de la OCDE sobre la del G7.*
- 12) *The 'Decluttering' of EU Direct Tax Law. Georg Kofler. Ec Tax Review 2025-1.*
- 13) *Tax Decluttering in the common European market. Informal thoughts by Germany and the Netherlands, 11 December 2024.*
- 14) *Council Conclusions on a tax decluttering and simplification agenda which contributes to the EU's competitiveness (11 March 2025).*
- 15) *Explanatory Memorandum Directive Proposal (Directiva 2022/2523).*
- 16) *European Court Auditors. Combatting harmful tax regimes and corporate tax avoidance (27/2024).*



- 17) Oei, Shu-Yi and Ring, Diane M., *Global Tax Decluttering* (February 17, 2025). 77 UC Law Journal.
- 18) Takato Masuda. *Should Countries Declutter Their CFC Legislation Once They Adopt the Global Minimum Tax?* (Kluwer International Tax Blog, July 2023).
- 19) *Naciones Unidas modelo de convenio sobre doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo 2021*.
- 20) *United States Mission to the U.N., "Explanation of Vote on the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation" (Aug. 16, 2024)*.
- 21) Cuarta Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo Sevilla (España), 30 de junio a 3 de julio de 2025. Tema 10 del programa provisional. Aprobación del documento final de la Conferencia.
- 22) *Position paper - Letter on Pillar 2 and decluttering* (Amcham, May 2025).
- 23) *Delegation of the EU to the U.N. in New York release, "EU Explanation of Vote: Closing of the second substantive session of the Ad-hoc Committee negotiating draft Terms of Reference on a UN Framework Convention on International Tax Cooperation" (Aug. 16, 2024)*.



SUMARIO

Información FISCAL

2025 – Año VI
Número 43-44

	Pág.
PRESENTACIÓN	3
SUMARIO	15



I. LEGISLACIÓN	17
ABRIL, 2025.....	17
I.1. Legislación estatal (Reseña).....	17
I.2. Legislación autonómica (Reseña)	18
MAYO, 2025	22
I.1. Legislación estatal (Reseña).....	22
I.2. Legislación autonómica (Reseña)	23
II. Unión Europea	25
JUNIO, 2025	25
I.1. Legislación estatal (Reseña).....	25
I.2. Legislación autonómica (Reseña)	26



II. JURISPRUDENCIA.....	31
TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑA	31
A) ABRIL, 2025	31
B) MAYO, 2025.....	41
C) JUNIO, 2025	57
TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA.....	66
A) ABRIL, 2025	66
B) MAYO, 2025.....	76
C) JUNIO, 2025	79





III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA (Ministerio de Hacienda)	89
Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)	89
Abril-Mayo-Junio 2025	89
Dirección General de Tributos (DGT)	134
Marzo-Abril 2025	134



IV. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS:	195
IV.1. PODIUM AUTORAS/AUTORES	195
ABRIL, MAYO, JUNIO - 2025	195
👉 Ma. Luisa González-Cuéllar Serrano – Enrique Ortiz Calle	195
IV.2. REVISTAS	195
I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF	196
II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria	207
III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España	214
IV. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión	215
V. NOTARIO del siglo XXI	225
VI. CRÓNICA TRIBUTARIA	226
VII. REVISTA DE TÉCNICA TRIBUTARIA	230



I. LEGISLACIÓN

ESTATAL – AUTONÓMICA – UNIÓN EUROPEA

(NORMAS TRIBUTARIAS)

ABRIL, MAYO, JUNIO / 2025

→ ABRIL/2025

I.1. Legislación estatal (Reseña)

→ Real Decreto-ley 3/2025, de 1 de abril, por el que se establece el programa de incentivos ligados a la movilidad eléctrica (MOVES III) para el año 2025 (BOE 79/2025, 1 de abril)

Acceso al documento original: [Disposición 6596 del BOE núm. 79 de 2025](#)

→ Real Decreto 252/2025, de 1 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud. (BOE 79/2025, 1 de abril)

Acceso al documento original: [Disposición 6598 del BOE núm. 80 de 2025](#)

→ Real Decreto 253/2025, de 1 de abril, por el que se modifican, en materia de obligaciones de información, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE 79/2025, 1 de abril)

Acceso al documento original: [Disposición 6599 del BOE núm. 80 de 2025](#)

→ Real Decreto 254/2025, de 1 de abril, por el que se modifica el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación (BOE 79/2025, 1 de abril)

Acceso al documento original: [Disposición 6600 del BOE núm. 80 de 2025](#)

→ Resolución de 19 de marzo de 2025, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (BOE 84/2025, de 7 de abril)

Acceso al documento original: [Disposición 6949 del BOE núm. 84 de 2025](#)





→ Ley 3/2025, de 29 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. (BOE 104/2025, de 30 de abril)

Acceso al documento original: [Disposición 8568 del BOE núm. 104 de 2025](#)

→ Orden HAC/408/2025, de 28 de abril, por la que se modifican para el período impositivo 2024 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. (BOE 104/2025, de 30 de abril)

Acceso al documento original: [Disposición 8570 del BOE núm. 104 de 2025](#)

I.2. Legislación autonómica (Reseña)

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

→ ANDALUCÍA

■ Acuerdo de 30 de abril de 2025, del Consejo de Gobierno, por el que se amplían los plazos en los procedimientos administrativos tramitados por la Administración de la Junta de Andalucía (BOJA Ext, 7/2025, de 30 de abril).

Acceso al documento original: [BOJA25-507-00002-6228-01_00319828.pdf](#)

→ CANARIAS

■ Orden de 26 de marzo de 2025, por la que se establece el ámbito objetivo de aplicación del régimen simplificado del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias y se fijan los módulos para el año 2025 (BOC 64/2025, de 1 de abril)

Acceso al documento original: [BOC - 2025/64. Martes 1 de abril de 2025 - 1278](#)

■ Resolución de 31 de marzo de 2025, por la que se modifican los Modelos 430 de Autoliquidación del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, 431 de declaración informativa de suministro de gasóleo de uso especial y 433 declaración resumen anual del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (BOC 79/2025, de 22 de abril)

Acceso al documento original: [BOC - 2025/79. Martes 22 de abril de 2025 - 1513](#)

→ CASTILLA-LA MANCHA

■ Ley 2/2025, de 11 de abril, de Medidas Administrativas y Tributarias de Castilla-La Mancha (DOCLM 15/2025, de 15 de abril)

Acceso al documento original: [descargarArchivo.do](#)

→ CATALUÑA

■ Decreto ley 9/2025, de 29 de abril, por el que se modifica el Decreto ley 6/2025, de 25 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos (DOGC 9403 – 30.04.2025)





Acceso al documento original: [Decreto ley 9/2025, de 29 de abril, por el que se modifica el Decreto](#)

→ EXTREMADURA

■ Ley 1/2025, de 3 de abril, de medidas fiscales urgentes en materia tributaria. (DOE 67/2025, de 7 de abril)

Acceso al documento original: [DOE n.º 67 7-abril-2025](#)

→ GALICIA

■ Resolución de 29 de abril de 2025, de la Secretaría General de la Presidencia, por la que se da publicidad a la Resolución de la Presidencia de la Xunta de Galicia de 29 de abril de 2025, por la que se dispone la ampliación general de plazos en los procedimientos administrativos a consecuencia de la interrupción generalizada del suministro eléctrico acaecida el día 28 de abril de 2025 (DOG 81-BIS/2025, de 29 de abril)

Acceso al documento original: [Resolución DOG Martes, 29 de abril de 2025](#)

→ LA RIOJA

■ Resolución 949/2025, de 29 de abril, de la Consejería de Hacienda, Gobernanza Pública, Sociedad Digital y Portavocía del Gobierno, por la que se amplían los plazos de los procedimientos administrativos en el ámbito del sector público de la Comunidad Autónoma de La Rioja (BOLR 82/2025, de 30 de abril)

Acceso al documento original: [Anuncio del boletín oficial de La Rioja](#)

→ MURCIA

■ Resolución de 29 de abril de 2025 de la Directora General de Calidad, Simplificación Administrativa e Inspección de Servicios y del Director General de Transformación Digital, por la que se declara inhábil a efectos de cómputo de plazos administrativos el día 28 de abril de 2025, como consecuencia del corte de suministro eléctrico producido a nivel nacional (BORM 982025 de 30 de abril)

Acceso al documento original: [PDF del suplemento número 1 de 30/04/2025](#)

→ VALENCIA

■ Resolución de 29 de abril de 2025, de la Presidencia de la Generalitat, de ampliación de plazos de procedimientos administrativos de la Generalitat como consecuencia de la caída del sistema eléctrico en todo el territorio español peninsular el día 28 de abril de 2025 (DOGV Núm. 10097 bis, de 29 de abril de 2025)

Acceso al documento original: [2025_14104_es.pdf](#)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ NAVARRA

■ Orden Foral 30/2025, de 28 de marzo, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 36/2012, de 20 de febrero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo J-10, de declaración-liquidación de la Tasa





Fiscal sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos. (BON 75/2025, de 15 de abril)

Acceso al documento original: [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

■ Decreto Foral Legislativo 1/2025, de 2 de abril, de armonización tributaria, por el que se modifica el Impuesto sobre el Valor Añadido. (BON 81/2025, de 25 de abril)

Acceso al documento original: [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

■ Orden Foral 38/2025, de 11 de abril, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 220 de autoliquidación del impuesto sobre sociedades para los grupos fiscales que tributen por el régimen de consolidación fiscal, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2024, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones. (BON 83/2025, de 29 de abril)

Acceso al documento original: [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

■ Orden Foral 37/2025, de 9 de abril, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 573 "Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación" y el modelo A24 "Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Solicitud de devolución por envíos dentro de la Unión Europea", y se regula la inscripción en el registro territorial de los contribuyentes del artículo 64 quinquies de la Ley de Impuestos Especiales. (BON 8/2025, de 28 de abril)

Acceso al documento original: [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

■ Orden Foral 39/2025, de 11 de abril, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo S90 de autoliquidación del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2024, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones.

(BON 83/2025, de 29 de abril)

Acceso al documento original: [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

■ Orden Foral 20/2025, de 29 de abril, del consejero de Presidencia e Igualdad, por la que se amplía, con carácter general, en dos días los plazos de los procedimientos administrativos tramitados por la Administración de la Comunidad Foral de Navarra cuyo plazo de presentación hubiera vencido los días 28 o 29 de abril de 2025 (BON 85/2025 [Ext.] de 30 de abril)

Acceso al documento original: [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

■ Orden Foral 47/2025, de 29 de abril, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se amplía el plazo de presentación e ingreso de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias cuya fecha de finalización vence el 28, el 29 o el 30 de abril de 2025. (BON 85/2025 [Ext.] de 30 de abril)

Acceso al documento original: [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)





→ PAIS VASCO

✓ Parlamento y Gobierno

■ Decreto Legislativo 1/2025, de 20 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco (DOPV 662025, de 4 de abril)

Acceso al documento original: [2501493a.pdf](#)

✓ Diputaciones-Territorios Históricos

■ Álava

- Orden Foral 188/2025, de la Segunda Teniente de Diputado General y Diputada Foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 26 de marzo. Modificar la Orden Foral 450/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 1 de agosto, de aprobación del modelo 210 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración ordinaria. Autoliquidación (BOTHA 39/2025, de 4 de abril)

Acceso al documento original: [2025_039_00972_C.pdf](#)

- Norma Foral 3/2025, de 9 de abril, para la revisión de determinados impuestos del sistema tributario del Territorio Histórico de Álava y de otras normas forales tributarias (BOTHA 44/2025, de 16 de abril)

Acceso al documento original: [2025_044_01182_C.pdf](#)

■ Vizcaya

- Orden Foral 138/2025, de 24 de marzo, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 117/2024, de 19 de marzo, por la que se aprueba el modelo 040 «Declaración censal de alta, modificación y baja en el registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información» y el modelo 238 «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. (BOB 63/2025, de 1 de abril)

Acceso al documento original: [I-366_cas.pdf](#)

- Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB 75/2025, de 22 de abril)

Acceso al documento original: [I-441_cas.pdf](#)

- Norma Foral 3/2025, de 9 de abril, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico, de 13 de noviembre de 2024, del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico, de 23 de diciembre de 2024 y del Acuerdo Único de la Comisión Mixta del Concierto Económico, de 6 de febrero de 2025 (BOB 75/2025, de 22 de abril)

Acceso al documento original: [I-442_cas.pdf](#)





- DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2025, de 16 de abril, por el que se adaptan determinadas medidas tributarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOB 80/2025, de 29 de abril).

Acceso al documento original: [I-486 cas.pdf](#)

■ Gipuzkoa (GK)

- Decreto Foral Normativo 1/2025, de 8 de abril, por el que se modifican el Decreto Foral Normativo 3/2023, de 26 de julio, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el Decreto Foral Normativo 4/2023, de 26 de julio, de Impuestos Especiales. (BOG 74/2025, de 22 de abril)

Acceso al documento original: [GAO22 arrunta 2or.](#)

- Orden Foral 165/2025, de 22 de abril, por la que se modifica la Orden Foral 123/2024, de 20 de marzo, por la que se regula representación específica ante el Departamento de Hacienda y Finanzas para la presentación de las declaraciones anuales de Renta, Patrimonio y el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. (BOG 77/2025, de 25 de abril)

Acceso al documento original: [GAO22 arrunta 2or.](#)

- Orden Foral 37/2025, de 9 de abril, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 573 "Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación" y el modelo A24 "Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Solicitud de devolución por envíos dentro de la Unión Europea", y se regula la inscripción en el registro territorial de los contribuyentes del artículo 64 quinquies de la Ley de Impuestos Especiales. (BON 82/2025, de 28 de abril)

Acceso al documento original: [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

→ MAYO/2025

I.1. Legislación estatal (Reseña)

→ Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información en virtud del Marco de Comunicación de Información sobre Criptoactivos (BOE 127/2025, de 27 de mayo)

Acceso al documento original: [Disposición 10410 del BOE núm. 127 de 2025](#)

→ Orden HAC/532/2025, de 26 de mayo, por la que se aprueban el modelo 780 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Autoliquidación» y el modelo 781 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Pago fraccionado» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE 129/2025, de 29 de mayo)

Acceso al documento original: [Disposición 10597 del BOE núm. 129 de 2025](#)





I.2. Legislación autonómica (Reseña)

A) (RÉGIMEN COMÚN)

→ ARAGÓN

■ Orden Pej/423/2025, de 30 de abril, conjunta de los Departamentos de Presidencia, Economía y Justicia y de Hacienda, Interior y Administración Pública, por la que se acuerda una ampliación general de dos días para los plazos de todos los procedimientos administrativos tramitados por la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón y sus organismos públicos (BOA 82/2025 de 2 de mayo).

Acceso al documento original: [ORDEN PEJ/423/2025, de 30 de abril](#)

→ ASTURIAS

■ Resolución de 30 de abril de 2025, del ente Público de servicios Tributarios del Principado de Asturias, por la que se amplían los plazos en los procedimientos cuya resolución es competencia de dicho organismo a raíz del incidente ocurrido el 28 de abril de 2025 (BOPA 84/2025, de 5 de mayo)

Acceso al documento original: [Boletín Oficial del Principado de Asturias](#)

→ CANARIAS

■ Decreto 70/2025, de 12 de mayo, por el que se modifican el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto, y el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Junta Económico-Administrativa de Canarias, aprobado por Decreto 342/2015, de 15 de octubre. (BOC 98/2025, de 19 de mayo)

Acceso al documento original: [BOC - 2025/98. Lunes 19 de mayo de 2025 - 1832](#)

→ CANTABRIA

■ Resolución de 29 de abril de 2025, de ampliación de plazos de los procedimientos y expedientes administrativos (BOC. Extra. 7/2025, de 2 de mayo)

Acceso al documento original: [Anuncio número 2025-3852](#)

■ Resolución de 2 de mayo de 2025, de ampliación de plazos de procedimientos y expedientes administrativos (BOC. Extra. 7/2025, de 2 de mayo)

Acceso al documento original: [Anuncio número 2025-3853](#)

→ CATALUÑA

■ Decreto ley 10/2025, de 13 de mayo, por el que se modifica el Decreto ley 6/2025, de 25 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia del impuesto sobre las estancias en establecimientos turístico (DOGC 9412 de 14.5.2025)

Acceso al documento original: [Decreto ley 10/2025, de 13 de mayo](#)

→ EXTREMADURA

■ Resolución de 5 de mayo de 2025, de la Consejera, por la que se publican las tarifas actualizadas de las tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Extremadura





para 2025 (DOE 95/2025, de 20 de mayo)

Acceso al documento original: [DOE n.º 95 20-mayo-2025](#)

→ GALICIA

■ Resolución de 28 de abril de 2025, conjunta de la Intervención General de la Comunidad Autónoma de Galicia y de la Dirección de la Agencia Tributaria de Galicia, por la que se acuerda la anulación y la baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones que se encuentren en período ejecutivo y que resulte una deuda pendiente de recaudar por importe inferior a tres euros. (DOG 83/2025, de 2 de mayo)

Acceso al documento original: [Resolución DOG Viernes, 2 de mayo de 2025](#)

→ MADRID

■ Acuerdo de 30 de abril de 2025, del Consejo de Gobierno, por el que se acuerda la ampliación general de los plazos de todos procedimientos administrativos de la Administración de la Comunidad de Madrid y sus entidades del sector público (BOCM 103/2025, de 1 de mayo)

Acceso al documento original: [untitled](#)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ NAVARRA

■ Resolución 227/2025, de 29 de abril, de la directora general de Vivienda, por la que se aprueba el importe del indicador denominado Suficiencia Adquisitiva por Renta Adecuada (SARA) para el ejercicio fiscal 2025, quedando fijado en 10.919,71 euros (BON 96/2025, de 16 de mayo)

Acceso al documento original: [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

→ PAIS VASCO

✓ Diputaciones-Territorios Históricos

■ Álava

- Decreto Foral 12/2025, de 13 de mayo, del Consejo de Gobierno Foral. Aprobar la regulación para el año 2025 del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH 56/2025, de 21 de mayo)

Acceso al documento original: [2025_056_01425_C.pdf](#)

■ Vizcaya

- Orden Foral 179/2025, de 12 de mayo, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 573 «Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación» y el modelo A24 «Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Solicitud de devolución por envíos dentro de la Unión Europea», se determina la forma y el procedimiento para su presentación, y





se regula la inscripción en el Registro territorial de los contribuyentes del artículo 64 quinquies de la Ley de Impuestos Especiales. (BOB 94/2025, de 20 de mayo)

Acceso al documento original: [I-567 cas.pdf](#)

■ Gipuzkoa (GK)

- Norma Foral 1/2025, de 9 de mayo, por la que se aprueban la reforma del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y otras modificaciones tributarias. (BOG 90/2025, 15 de mayo)

Acceso al documento original: [GAO22 arrunta 2or.](#)

- Orden Foral 206/2025, de 19 de mayo, por la que se aprueba el modelo 573 «Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación», se determina la forma y procedimiento para su presentación, así como la forma y procedimiento para la solicitud de la devolución del referido impuesto y se regula la inscripción en el registro territorial de las y los contribuyentes del impuesto especial (BOG 85/2025, de 22 de mayo)

Acceso al documento original: [GAO22 arrunta 2or.](#)

II. Normativa UE (Reseña)

- Directiva (UE) 2025/872 del Consejo, de 14 de abril de 2025, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DOUE. 2025/872.ES SERIE L.6.5.2025)

Acceso al documento original: [Directiva - UE - 2025/872 - ES - EUR-Lex](#)

→ JUNIO/2025

I.1. Legislación estatal (Reseña)

➡ Resolución de 21 de mayo de 2025, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2024 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas (BOE 132/2025, de 2 de junio)

Acceso al documento original: [Disposición 10950 del BOE núm. 132 de 2025](#)

➡ Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016. Notificación de España el 26 de mayo de 2025 al Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) como depositario del Convenio, de conformidad con las disposiciones de su artículo 35.7. (BOE 135/2025, de 5 de junio)

Acceso al documento original: [Disposición 11201 del BOE núm. 135 de 2025](#)





➔ Orden PJC/617/2025, de 13 de junio, por la que se establece el importe de las tasas por tramitación de autorizaciones administrativas y documentos de identidad en materia de inmigración y extranjería. (BOE 144/2025, de 16 de junio)

Acceso al documento original: [Disposición 12056 del BOE núm. 144 de 2025](#)

➔ 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. (BOE 151/2025, de 24 de junio)

Acceso al documento original: [Disposición 12818 del BOE núm. 151 de 2025](#)

I.2. Legislación autonómica (Reseña)

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

➔ ANDALUCÍA

■ Orden de 5 de junio de 2025, por la que se dan instrucciones para la cumplimentación del modelo 761 de Autoliquidación Semestral y se aprueba el anexo de especificaciones técnicas del fichero informático que se utilizará para completar el modelo 762 de Declaración Anual del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma (BOJA 109/2025, de 10 de junio)

Acceso al documento original: [BOJA25-109-00028-8173-01_00321772.pdf](#)

➔ ARAGÓN

■ Decreto Legislativo 1/2025, de 28 de mayo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de los Impuestos Medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 108/205, de 9 de junio)

Acceso al documento original: [DECRETO LEGISLATIVO 1/2025, de 28 de mayo.](#)

■ Decreto-Ley 3/2025, de 20 de junio, del Gobierno de Aragón, por el que se establecen medidas urgentes para la reparación de los daños causados y las pérdidas producidas en el territorio de Aragón como consecuencia de las lluvias torrenciales de los días 13 y 14 de junio de 2025 (BOA Extraordinario Número 1/2025, de 20 de junio)

Acceso al documento original: [DECRETO-LEY 3/2025, de 20 de junio.](#)

■ RESOLUCIÓN de 16 de junio de 2025, del Director General de Tributos, por la que se modifica la Resolución de 24 de marzo de 2021, por la que se acuerda la no liquidación y anulación de las deudas derivadas de recursos de derecho público inferiores a la cantidad de diez euros (BOA 120/2025, de 25 de junio)

Acceso al documento original: [RESOLUCIÓN de 16 de junio de 2025.](#)

➔ CASTILLA-LEÓN





■ Orden EYH/574/2025, de 2 de junio, por la que se modifica la Orden HAC/1338/2007, de 13 de agosto, por la que se distribuyen las funciones del procedimiento sancionador tributario (BOCYL 108/2025, de 9 de junio)

Acceso al documento original: [BOCYL n.º 108, 9 de junio de 2025 - Disp. 001](#)

→ MADRID

■ LEY 2/2025, de 25 de junio, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, para incrementar la bonificación aplicable a los parientes incluidos en el Grupo III de parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y simplificar los requisitos de acceso a los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Donaciones (BOCM 152/2025, de 27 de junio).

Acceso al documento original: [untitled](#)

→ VALENCIA

■ Decreto Ley 8/2025, de 10 de junio, del Consell, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en materia de juego y en el ámbito tributario y económico-administrativo. (DOGV 10128/2025, de 11 de junio)

Acceso al documento original: [Resultado DOGV - Generalitat Valenciana](#)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ PAIS VASCO

✓ Diputaciones-Territorios Históricos

■ Álava

- Orden Foral 330/2025, de la Segunda teniente de Diputado General y Diputada Foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 4 de junio. Aprobar los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2024, y las condiciones generales para su presentación telemática (BOTH 65/2025, de 11 de junio)

Acceso al documento original: [2025_065_01702_C.pdf](#)

- Orden Foral 317/2025, de la diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 2 de junio. Aprobar los modelos 573 "Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación" y A24 «Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Solicitud de devolución por envíos dentro de la Unión Europea.» y regular la inscripción en el registro territorial de los obligados tributarios por el Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco (BOTH 67/2025, de 16 de junio)





Acceso al documento original: [2025_067_01733_C.pdf](#)

- Orden Foral 341/2025, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 11 de junio. Aprobar la modificación de la Orden Foral 93/2025 de 12 de marzo, de las normas y modalidades para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas correspondientes al ejercicio 2024 (BOTH A 67/2025, de 16 de junio)

Acceso al documento original: [2025_067_01787_C.pdf](#)

- Decreto Foral 23/2025, de 10 de junio, del Consejo de Gobierno Foral. Aprobar la modificación de los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BHOTA 68/2025, 18 de junio)

Acceso al documento original: [2025_068_01760_C.pdf](#)

- 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 (BOTH A 71/2025 de 25 de junio)

Acceso al documento original: [2025_071_01840_C.pdf](#)

- 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 (BOTH A 71/2025 de 25 de junio)

Acceso al documento original: [2025_071_01844_C.pdf](#)

■ Vizcaya

- Orden Foral 215/2025, de 2 de junio, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban el modelo 760 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Autoliquidación» y el modelo 761 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Pago fraccionado» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOB 104/2025, de 3 de junio)

Acceso al documento original: [I-636_cas.pdf](#)

- Orden Foral 226/2025, de 4 de junio, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el procedimiento para la presentación de las autoliquidaciones 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 el Territorio Histórico de Bizkaia, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2024. (BOB 107/2025, de 6 de junio)

Acceso al documento original: [I-662_cas.pdf](#)





- Orden Foral 225/2025, de 4 de junio, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1973/2018, de 28 de noviembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueban los modelos 650 y 650-V de autoliquidación o declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su presentación por medios electrónicos y la Orden Foral 1975/2018, de 28 de noviembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 652 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su presentación por medios electrónicos (BOB 112/2025, de 13 de junio)

Acceso al documento original: [I-663_cas.pdf](#)

- Decreto Foral Normativo 2/2025, de 12 de junio, por el que se regula el Régimen Fiscal de la Final de la UEFA Europa League 2025 aplicable en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes a las rentas obtenidas sin establecimiento permanente (BOB 114/2025, de 17 de junio)

Acceso al documento original: [I-675_cas.pdf](#)

- Decreto Foral 59/2025, de 12 de junio, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifican los porcentajes de retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicables a los rendimientos del trabajo y se introducen otras modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB 114/2025, de 17 de junio)

Acceso al documento original: [I-676_cas.pdf](#)

■ Gipuzkoa (GK)

- Orden Foral 244/2025, de 2 de junio, por la que se aprueban el modelo 760 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Autoliquidación» y el modelo 761 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Pago fraccionado» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOG 105/2025, de 5 de junio)

Acceso al documento original: [GAO22 arrunta 2or.](#)

- Orden Foral 252/2025, de 10 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 220, 20G y 22G de presentación de las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, para los períodos impositivos iniciados en 2024, así como la forma, lugar y plazo de presentación e ingreso. (BOG 114/2025, de 18 de junio)

Acceso al documento original: [GAO22 arrunta 2or.](#)

- Decreto Foral Normativo 2/2025, de 10 de junio, por el que se modifica el Decreto Foral Normativo 4/2023, de 26 de julio, de Impuestos Especiales. (BOG 116/2025, de 20 de junio)

Acceso al documento original: [GAO22 arrunta 2or.](#)



- Decreto Foral 10/2025, de 24 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOG 119/2025, de 25 de junio)

Acceso al documento original: [GAO22 arrunta 2or.](#)

- Orden Foral 255/2025, de 11 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del impuesto especial sobre determinados medios de transporte y se establecen las formas y plazos de presentación (BOG 121/2025, de 27 de junio)

Acceso al documento original: [GAO22 arrunta 2or.](#)



II. JURISPRUDENCIA

SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO

(TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL – TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN
EUROPEA)

▶ TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA)

ABRIL/MAYO/JUNIO, 2025

[Información obtenida de la Web del Consejo General del Poder Judicial - Acceso a la Jurisprudencia]

A LOS EFECTOS LEGALES oportunos, y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que el Editor de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO [... me tienen desollado]» no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro [Para la elaboración de los contenidos de dicha publicación no se realizan descargas masivas, como tampoco se efectúa comercialización alguna de los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo General del Poder Judicial a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia».

A) ABRIL/2025



👉 **LGT. SENTENCIA 423/2025** (09.04.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 4146/2025). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

RESUMEN
Sanción aduanera por la comisión de una infracción tipificada en el art. 192 LGT. Aunque esta Sala ha declarado que el principio de firmeza administrativa de las liquidaciones despliega sus efectos en el acto consentido, no lo hace en los otros posteriores. Ello hace posible basar la impugnación de la sanción en motivos propios de la liquidación firme, pues es exigencia de la efectividad de la tutela judicial que deben dispensar jueces y tribunales (art. 24.1 CE). Sin embargo, en este caso, la liquidación dictada no es el acto antecedente necesario de la sanción que se impugna, impuesta por el incumplimiento de deberes formales en relación con las declaraciones aduaneras, lo que hace inviable el recurso de casación.





[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1607/2025 - ECLI:ES:TS:2025:1607. Id Cendoj: 28079130022025100053]

Acceso al documento original del CGPJ (vinculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/c2f89dcae07071cda0a8778d75e36f0d/20250423>

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

«Determinar, en complemento de la jurisprudencia de esta Sala Tercera, Sección Segunda, contenida en las sentencias de 23 de septiembre de 2020 (rec. 2839/2019) y de 20 de noviembre de 2023 (rec. 1517/2022) si, frente a un acuerdo sancionador por la comisión de una infracción del artículo 192 de la Ley General Tributaria, pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado [...]»

→ FALLO:

1º) No ha lugar al recurso de casación deducido por, S.L. contra la sentencia de 16 de marzo de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en el recurso nº 422/2021.

2º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

👉 **IRPF.1ª SENTENCIA** 419/2025 (08/04/2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4077/2023). Ponente: Sandra Maria González de Lara Mingo.

RESUMEN	
Resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF, pese a que la República del Líbano se encontraba dentro de la relación contenida en el RD 116/2003 de países que tienen la consideración de paraíso fiscal, por no resultar opaca la tributación de dichos rendimientos del trabajo para la Administración Tributaria y no existir ningún riesgo de evasión fiscal.	

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 1674/2025 - ECLI:ES:TS:2025:1674.Id Cendoj: 28079130022025100066]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/3ee0300f72a09d0ca0a8778d75e36f0d/20250428>



→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

«1. Determinar si resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF; o, en su caso, o la exención total prevista en la Sección 19 de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947.

2. Aclarar si las retribuciones abonadas por el Ministerio de Defensa en un cuenta corriente de un banco establecido en España a un militar español integrante de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) que operan bajo bandera de las Naciones Unidas, deben entenderse satisfechas por servicios prestados para las Naciones Unidas o, al contrario, se han prestado en un país que tenía la consideración de paraíso fiscal en el año 2016; y si ésta circunstancia, atendido el carácter obligado del destino encomendado y la finalidad de la exención fiscal, es relevante a efectos de la exclusión de ésta»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** 1. El artículo 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF; 2. El Acuerdo entre las Naciones Unidas y el Gobierno del Líbano en relación con el status de la Fuerzas Provisionales de NNUU en tal país; 3. La Sección 19 de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947; 4. La Sección 18 del artículo V de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas, Nueva York el 13 de febrero de 1946. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ **FALLO:**

«1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por D. X contra la sentencia dictada el 22 de febrero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que desestimó el recurso n.º 180/2022, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 180/2022 interpuesto por D. J.J.S.T., representado por la procuradora contra la resolución de 17 de diciembre de 2021 dictada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía por la que se desestimó la reclamación económico administrativa núm. 29/03619/2021 interpuesta contra el acuerdo de 11 de agosto de 2021 por el que se denegó la solicitud de rectificación de autoliquidación IRPF 2016 y devolución de ingresos; reconociendo el derecho al recurrente a percibir la cantidad de 3.018,38 euros más los intereses de demora del artículo 26 en relación con el artículo 32.2 de la LGT.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia»



👉 **IRPF.2ª SENTENCIA 456/2025** [21/04/2025] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7656/2025) Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

RESUMEN	
Cuestión: aplicación de la exención del artículo 7 p) de la LIRPF a los militares desplazados en buques de la armada en misiones de la OTAN. Interpretación de las exenciones en materia tributaria y en concreto de los requisitos exigidos para la aplicación de la prevista en el artículo 7 p). Concepto de buque a los efectos del "territorio extranjero" y presupuesto de la internacionalización de la realización del trabajo y desplazamiento efectivo de la residencia.	

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1676/2025 - ECLI:ES:TS:2025:1676- Id Cendoj: 28079130022025100068]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/1df60f8ef9b9b191a0a8778d75e36f0d/20250428>

➔ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

«Determinar si resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos percibidos por trabajos desarrollados por los tripulantes de buques de guerra de la Armada Española que naveguen en aguas internacionales, en el marco de operaciones de la OTAN»

➔ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 7, letras o) y p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y el artículo 90 de la Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima (LNM), sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

➔ FALLO:

«1.- Fijamos como doctrina, la recogida en el fundamento décimo primero de esta sentencia.

[Décimo primero.- Fijación de doctrina. En respuesta a la cuestión planteada se puede concluir de lo razonado en esta sentencia que:

Sí resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7 p) LIRPF, a los rendimientos percibidos por el trabajo desarrollado por los tripulantes de buques de guerra de la Armada Española que naveguen en aguas internacionales en el marco de operaciones de la OTAN]

2.- Ha lugar al recurso de casación interpuesto por doña X. contra la sentencia del 28 de junio de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, que desestimó el recurso nº 516/2022; sentencia que casamos y anulamos.



3.- Estimamos el recurso contencioso-administrativo que dedujo doña G.M.M.J. contra la el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEAR), que rechazó la reclamación económico-administrativa que interpuso frente al acuerdo de la Administración de Marbella, Oficina de Gestión Tributaria, Delegación de Málaga, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; resoluciones que anulamos, reconociendo el derecho a la rectificación de la autoliquidación y a la devolución en, su caso, de las cantidades indebidamente ingresadas y a sus intereses de demora.

4.- No hacemos imposición de las costas procesales causadas en esta casación ni en la instancia»



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 **IS. SENTENCIA 489/2025** (29.04.2025) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5769/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

RESUMEN

Potestad de calificación. No alternatividad de la facultad de calificación con la declaración de conflicto en la interpretación de la norma del art. 15 LGT. Se reitera nuestra doctrina contenida en las sentencias de 2 y 22 de julio de 2020, así como en las de 23 de febrero y 24 de julio de 2023, en las que se declara que las facultades -como las aquí analizadas, encaminadas a la prevención y evitación del fraude o evasión fiscal- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos. En el caso enjuiciado, la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto en este asunto, por ser imperativo el seguimiento del procedimiento para la declaración de conflicto (art. 15 LGT

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1906/2025 - ECLI:ES:TS:2025:1906. Id Cendoj: 28079130022025100081]]

Acceso al documento original del CGPJ (vinculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/ae09e44030dd93cca0a8778d75e36f0d/20250515>

➔ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

« Determinar si la Administración tributaria puede, con fundamento en la habilitación que le confieren los arts. 21 TRLIS y 13 LGT, pero sin acudir a las normas generales antielusión reguladas en los arts. 15 y 16 LGT -pese a entender que el negocio o actividad que se realiza es algo distinto de lo aparentemente contratado- desconocer la actividad económica formalmente declarada por unas personas jurídicas intervinientes en una operación y calificar el contrato como un producto financiero consistente en la cesión a terceros de capitales





propios y sus rendimientos como procedentes de un activo financiero y no como la participación en los fondos propios de entidades no residentes.

Aclarar, en consecuencia, si es procedente la aplicación de la exención por doble imposición internacional, prevista en el artículo 21 TRLIS, en relación con los dividendos y cuotas de liquidación recibidos de la entidad luxemburguesa CE 127 S.A. al considerar que se trataba de una participación en los fondos propios de entidades no residentes»

→ FALLO:

«1º) Fijar la doctrina sentada en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por S.L., contra la sentencia de 27 de junio de 2022, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso nº 627/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 627/2020, promovido por la citada mercantil contra la resolución de 30 de mayo de 2018, dictada por el TEAR de Andalucía, Sala de Sevilla, en relación con liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicio 2012, declarando nulos tales actos de liquidación y revisión administrativa, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni de las causadas en la instancia»



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 **IVA. SENTENCIA 417/2025** (07.04.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2875/2023). Ponente: Isaac Merino Jara.

RESUMEN

1. Las adjudicaciones de bienes -o cuotas de participación en ellos- realizadas con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA, constituyen una entrega de bienes sujeta al IVA, aunque la actividad económica que realizaba la comunidad, en este caso el arrendamiento, se siga desarrollando por los comuneros, al continuar el arrendamiento tras la extinción y disolución de la comunidad.
2. En los casos de disolución de una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento y cuando el objeto de las adjudicaciones son, exclusivamente, los bienes inmuebles arrendados, tales bienes podrán ser suficientes, o no, por sí mismos, para constituir una unidad económica autónoma, capaz de desarrollar, por sus propios medios, una actividad empresarial o profesional, a efectos de aplicar la no sujeción de las transmisiones de bienes que forman parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, prevista en el artículo 7.1º de la LIVA, (i) Dependerá de las circunstancias de hecho, (ii) debiéndose conceder especial importancia a la naturaleza de la actividad económica que se pretende ejercer, (iii) siendo preciso que el cesionario tenga la intención de explotar el



establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, así como, en su caso, vender las existencias (iv) pudiendo o, en determinados casos, debiendo tomarse en consideración las circunstancias de una operación, siempre que éstas puedan deducirse a partir de elementos objetivos.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 1660/2025 - ECLI:ES:TS:2025:1660. Id Cendoj:28079130022025100062]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/10243b731796a52fa0a8778d75e36f0d/20250425>

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

«1. Determinar si las adjudicaciones de bienes -o cuotas de participación en ellos-, realizadas con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA, constituyen una entrega de bienes sujeta al IVA, aunque la actividad económica que realizaba la comunidad, en este caso el arrendamiento, se siga desarrollando por los comuneros, al continuar el arrendamiento tras la extinción y disolución de la comunidad.

2. Aclarar si, en los casos de disolución de una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento y cuando el objeto de las adjudicaciones son exclusivamente los bienes inmuebles arrendados, tales bienes son suficientes por sí mismos para constituir una unidad económica autónoma, susceptible de desarrollar por sus propios medios una actividad empresarial, a efectos de aplicar la no sujeción de las transmisiones de bienes que forman parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, prevista en el artículo 7.1º de la LIVA, o bien si sobre ellos recae la exclusión, establecida en la letra c) del mismo artículo 7.1º, para las transmisiones que tengan por objeto la mera cesión de bienes»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 4, 5, 8. Uno y Dos.2º, 20. Uno.22º y 7. 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

«**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación núm. 2875/2023, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 22 de febrero de 2023, en el recurso núm. 1169/2020 en materia de impuesto sobre el valor añadido, tercer trimestre de 2010, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1169/2020 formulado por la procuradora, en representación de [---], frente a la resolución de 17 de



septiembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Central, desestimatoria del recurso de alzada número 00/1667/2017, interpuesto contra la dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía el día 30 de noviembre de 2016, desestimatoria de la reclamación NUM000, instada en relación con la resolución de 3 de junio de 2014, de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Granada de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de liquidación provisional girada a la comunidad de bienes DIRECCION000 en concepto de impuesto sobre el valor añadido del tercer trimestre de 2010, confirmando tales resoluciones por ser ajustadas a derecho.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni del recurso de casación, ni de la instancia »

¡ATENCIÓN!

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís, presidente de esta Sección Segunda, a la sentencia de 7 de abril de 2025, pronunciada en el recurso de casación nº 2875/2023.



TASAS (TASAS)

👉 **TASAS. 1ª SENTENCIA 409/2025** (03.04.205) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2876/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

RESUMEN

Con remisión a la STS 718/2024 se sintetiza su doctrina. Al acuerdo inicial de imposición de la tasa, no es exigible un nuevo acuerdo de imposición, cualquiera que sea el alcance de la modificación de la ordenanza reguladora, si no se ha adoptado el preceptivo acuerdo posterior suprimiendo aquélla. Al establecer o modificar una ordenanza fiscal reguladora de la tasa indicada, los Ayuntamientos, deben regirse, en cuanto a la determinación de la base imponible y del tipo de gravamen, por lo dispuesto en la ley. Dichos ayuntamientos solo disponen de habilitación legal para gravar con dicha tasa, únicamente, el aprovechamiento especial, en aquellos casos en que la utilización efectiva del dominio público para tales instalaciones pueda ser constitutiva de un uso privativo. Emplear, para gravar el aprovechamiento especial, la base imponible del uso privativo aplicando dos diferentes tipos de gravamen, (5% para supuestos de mayor intensidad de uso y 2.5% para los de menor intensidad), no es compatible con la regulación legal de las tasas, por operar sobre la base de cálculo determinada con los criterios propios de la utilización privativa, y no con los del aprovechamiento especial.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 1398/2025 - ECLI:ES:TS:2025:1398.Id Cendoj:28079130022025100049]



Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/d69eb5d86af5b96ea0a8778d75e36f0d/20250410>

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Determinar si, en los supuestos de modificaciones de ordenanzas fiscales reguladoras de la tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos, en las que se excluya la tributación de la utilización privativa y se establezca la tributación del aprovechamiento especial en función de la intensidad de uso, modificando el sistema de cuantificación de la tasa, es necesario un nuevo acuerdo de imposición y establecimiento de dicho tributo.

Aclarar si, un Ayuntamiento que, en uso de su autonomía local, establece o modifica una ordenanza fiscal reguladora de la tasa a que se hace referencia, excluyendo de tributación la utilización privativa del dominio público local, puede a la vez catalogar instalaciones tales como cajas de amarre, líneas subterráneas, torres metálicas, apoyos, transformadores, depósitos u otros elementos similares como aprovechamientos especiales de especial intensidad, y determinar la base imponible de la tasa de acuerdo con lo previsto en el artículo 64.1.a) Ley 25/1998, tomando como parámetro "el valor del terreno y, en su caso, el valor de las instalaciones ocupadas", en lugar de tomar como referencia "la utilidad que reporte el aprovechamiento" a que se refiere el apartado b) del mismo precepto, y, fijar un tipo de gravamen del 5% para los supuestos de aprovechamiento especial de gran intensidad.

Precisar si, las ordenanzas municipales reguladoras de esta clase de tasas pueden fijar un tipo de gravamen del 2,5% para supuestos de aprovechamiento especial de menor intensidad (tendido eléctrico, líneas aéreas o cables de transporte de energía) justificado en las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en relación con las medianerías, balcones, terrazas y porches»

→ FALLO:

«1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad mercantil RED ELÉCTRICA DE ESPAÑA, S.A.U., contra la sentencia de 25 de enero de 2023 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 276/2022, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo nº 276/2022, deducido por la misma sociedad mercantil contra la Ordenanza fiscal núm. 3.17, reguladora de la tasa para el aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos, aprobada por el pleno del Ayuntamiento de Barcelona el 23 de diciembre de 2021 y publicada en el BOPB el 24 de diciembre siguiente, ordenanza de la que se declaran nulos su artículo 6 y el Anexo de tarifas, desestimándose el recurso en todo lo demás.



4º) Publíquese el fallo de la presente sentencia en el Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona, conforme a lo establecido en el artículo 72.2 LJCA, a los fines de que la nulidad de la disposición anulada en la sentencia firme tenga conocimiento general, para sus efectos invalidatorios erga omnes.

5º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia»

👉 **TSA. 2ª SENTENCIA 477/2025** (24.04.025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7568/2023 Ponente: Sandra Maria González de Lara Mingo.

RESUMEN	
Modificación de la Ordenanza fiscal reguladora de la Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local por instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos, constituidas sobre el suelo, subsuelo o vuelo municipal el Ayuntamiento de Arroyomolinos (Madrid). Necesidad de reformular la cuestión con interés casacional para adaptarla a las circunstancias del litigio. Un Ayuntamiento -en uso de su autonomía local- sí puede establecer en la ordenanza fiscal reguladora de la Tasa por aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos en los supuestos de aprovechamiento especial: (i) la base de la tasa determinando el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicho aprovechamiento tomando como parámetro para fijar el valor del suelo el valor catastral del suelo de las parcelas circundantes a la ocupación que sean de titularidad privada, y, para fijar el valor de las construcciones sobre el suelo ocupado tomar los valores de referencia de las Orden IET/2659/2015, de 11 de diciembre y Orden IET/2659/2015, de 11 de diciembre, y, (ii) el tipo de gravamen del 1,5% para supuestos de aprovechamiento especial ligero, y del 3,5% para supuesto de aprovechamiento especial intenso	

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 1913/2025 - ECLI:ES:TS:2025:1913. Id Cendoj:28079130022025100086]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6e041c39214885eda0a8778d75e36f0d/20250515>

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

«1. Determinar si, en los supuestos de modificaciones de ordenanzas fiscales reguladoras de la tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos, en las que se excluya la tributación de la utilización privativa y se establezca la tributación del aprovechamiento especial en función de la intensidad de uso, modificando el sistema de cuantificación de la tasa, es necesario un nuevo acuerdo de imposición y establecimiento de dicho tributo.



2. Aclarar si, un Ayuntamiento que, en uso de su autonomía local, establece o modifica una ordenanza fiscal reguladora de la tasa a que se hace referencia, excluyendo de tributación la utilización privativa del dominio público local, puede a la vez catalogar instalaciones tales como cajas de amarre, líneas subterráneas, torres metálicas, apoyos, transformadores, depósitos u otros elementos similares como aprovechamientos especiales de especial intensidad, y determinar la base imponible de la tasa de acuerdo con lo previsto en el artículo 64.1.a) Ley 25/1998, tomando como parámetro "el valor del terreno y, en su caso, el valor de las instalaciones ocupadas", en lugar de tomar como referencia "la utilidad que reporte el aprovechamiento" a que se refiere el apartado b) del mismo precepto, y, fijar un tipo de gravamen del 5% para los supuestos de aprovechamiento especial de gran intensidad.

3. Precisar si, las ordenanzas municipales reguladoras de esta clase de tasas pueden fijar un tipo de gravamen del 2,5% para supuestos de aprovechamiento especial de menor intensidad (tendido eléctrico, líneas aéreas o cables de transporte de energía) justificado en las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en relación con las medianerías, balcones, terrazas y porches»

→ FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) No haber lugar al recurso de casación interpuesto por Red Eléctrica de España, S.A.U., contra la sentencia dictada el 8 de junio de 2023 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 129/2022, que se confirma.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

B) MAYO/25

LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. 1ª SENTENCIA 594/2025** (20.05.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3452/2023). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

RESUMEN

Derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT. Garantía que amparan al responsable. Interdicción de responsabilidad objetiva y no inversión de la carga de la prueba.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2161/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2161. Id Cendoj: 28079130022025100094]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):





<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/88d4d0edb4eccccba0a8778d75e36f0d/20250527>

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

«1. Establecer si en los casos de responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 43.1.a) LGT se produce una inversión del principio del *onus probandi*, de modo que es el responsable quien debe acreditar el hecho impeditivo o extintivo de su responsabilidad, todo ello en una categoría de responsabilidad a la que este Tribunal Supremo otorga índole sancionadora. De ser pertinente esa inversión de la carga de la prueba, indicar cuál es la razón jurídica que la respaldaría.

2. Aclarar si infringe el derecho fundamental a la defensa y a no padecer indefensión el hecho de que una prueba de descargo, solicitada y negada al derivado tributario en las vías administrativa previa, no pueda practicarse en sede judicial bajo pretexto del tiempo transcurrido, a pesar de haberse acordado su práctica (requerimientos a terceros para aportar facturas).

3. Precisar si el artículo 176 LGT otorga libertad a la Administración tributaria para elegir a quién derivar la responsabilidad; o si, por el contrario, la acción recaudatoria debe dirigirse, en primer lugar, a los responsables solidarios y, sólo descartados estos, a los responsables subsidiarios»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** 1. Los artículos 43.1, a) y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; 2. Los artículos 9.3, 103.1 y 106.1 de la Constitución Española, en relación con el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea; 3. Los artículos 24 y 25 de la Constitución española. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

→ FALLO:

«Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador en representación de don X., contra la sentencia dictada el 20 de septiembre de 2022 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1036/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 1036/2018, deducido por la representación procesal de don X frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 30 de mayo de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada contra la resolución del recurso de reposición promovido contra el acuerdo de derivación de responsabilidad de 24 de noviembre de 2014, por el que se declara responsable subsidiario a don X en relación con las deudas de la entidad S.A., correspondientes al IVA de los ejercicios 2006 a 2008 y expediente sancionador. Se declara la nulidad de la resolución económico-administrativa así como del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del que trae causa, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.



Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia»

👉 **LGT. 2ª SENTENCIA 629/2025** (27.05.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3523/2023). Ponente: Manuel Fernández-Lomana García.

RESUMEN

Determinar si la actuación del contribuyente que plantea una consulta tributaria en el seno del programa denominado INFORMA, facilitado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en su sede electrónica, puede ser sancionado por seguir las indicaciones formuladas en la contestación a tal consulta, o si el hecho de haber seguido lo respondido en ella acredita una diligencia que evitaría la presencia del elemento culpable, conforme a lo establecido en el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria. Y, en relación con la pregunta anterior, si las respuestas ofrecidas por la AEAT a través del indicado programa INFORMA gozan de valor de actuación de información de las previstas en el artículo 86 de la Ley General Tributaria -o equivalente en sus efectos a ellas-, de modo que un contribuyente pueda acogerse a sus contestaciones, en sus declaraciones tributarias, para soslayar la imposición de una sanción. No ha lugar al recurso de casación. No procede fijar doctrina al existir una nítida desconexión entre la realidad de los hechos configuradores de la pretensión y la cuestión de interés casacional. Se examina la dinámica del IEDMT en los casos de empresas de alquiler que venden sus vehículos a otra empresa para su exportación

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2408/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2408. Id Cendoj:28079130022025100101]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6b65f793794a46dda0a8778d75e36f0d/20250606>

➔ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

«1.Determinar si la actuación del contribuyente que plantea una consulta tributaria en el seno del programa denominado INFORMA, facilitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su Sede Electrónica, puede ser sancionado por seguir las indicaciones formuladas en la contestación a tal consulta, o si el hecho de haber seguido lo respondido en ella acredita una diligencia que evitaría la presencia del elemento culpable, conforme a lo establecido en el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria.

2.En relación con la pregunta anterior, si las respuestas ofrecidas por la AEAT a través del indicado programa INFORMA gozan de valor de actuación de información de las previstas en el artículo 86 de la Ley General Tributaria-o equivalente en sus efectos a ellas- de modo que un contribuyente pueda acogerse a sus contestaciones, en sus declaraciones tributarias, para soslayar la imposición de una sanción»





→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 179.2.d), 34 a) y 87 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

→ FALLO:

«1. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de SL contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 8 de marzo de 2023 (rec. 1082/2020), que desestimó el recurso interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de junio de 2020.

2. Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento»

👉 **LGT. 3ª SENTENCIA 512/2025** (05.05.2025).Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4066/2023). Ponente: Isaac Merino Jara.

RESUMEN
La Administración tributaria no puede, sin acudir a las normas generales antielusión reguladas en los artículos 15 y 16 LGT - pese a entender que el negocio o actividad que se realiza es algo distinto de lo aparente- desconocer la actividad económica formalmente declarada por una persona jurídica e imputar las rentas obtenidas por aquella a una persona física que realiza la misma actividad económica.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 1931/2025 - ECLI:ES:TS:2025:1931. Id Cendoj: 28079130022025100087]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/7a11ba23f606a383a0a8778d75e36f0d/20250515>

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

«Determinar si la Administración tributaria puede, solo con fundamento en la habilitación que le confieren los arts. 11.4 LIRPF y 13 LGT, pero sin acudir a las normas generales antielusión reguladas en los arts. 15 y 16 LGT - pese a entender que el negocio o actividad que se realiza es algo distinto de lo aparente- desconocer la actividad económica formalmente declarada por una persona jurídica e imputar las rentas obtenidas por aquella a una persona física que realiza la misma actividad económica»

→**Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 11.4 LIRPF, el artículo 5 LIVA y los artículos 13, 15 y 16 LGT. Sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere la deliberación del recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA»

→ FALLO:

«Primero.- Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.



Segundo.- Haber lugar al recurso de casación deducido por doña X En representación de don Y contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 15 de febrero de 2023, en el recurso núm. 1025/2021, sobre impuesto sobre el valor añadido, periodos 3T/2013 a 4T/2016 y sanción derivada, sentencia que se casa y anula.

Tercero.- Estimar recurso núm. 1025/2021 interpuesto por la representación de Y frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 22 de abril de 2021, desestimatoria a su vez de las reclamaciones económico-administrativas NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007 formuladas contra las liquidaciones por IVA de los periodos 3T/2013 a 4T/2016 y el acuerdo sancionador, de 24 de julio de 2019, declarando nulos tales actos y resoluciones, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico.

Cuarto.- Hacer la declaración sobre las costas que se contiene en el último fundamento de derecho»

👉 **LGT. 4ª SENTENCIA 516/2025** (06.05.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3532/2023). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

RESUMEN

Calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación (artículos 13, 15 y 16 de la LGT). La Administración tributaria, al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, no puede directamente recalificar como reducción de capital con devolución de aportaciones, a los efectos del artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF, un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores. Tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria. Se reitera la doctrina contenida en las SSTs de 2 y 22 de julio de 2020, así como la de 23 de febrero de 2023 que las reitera, en las que hemos declarado que "[...] las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto [...].

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2032/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2032. Id Cendoj: 28079130022025100091]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/9bb18bf0c3833647a0a8778d75e36f0d/20250522>

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**





«1. Determinar si la Administración tributaria, al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, puede directamente recalificar como reducción de capital con devolución de aportaciones, a los efectos del artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF, un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores; o si, por el contrario, tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.

2. Para el caso de respuesta afirmativa a la anterior pregunta, reforzar, completar o matizar la jurisprudencia de esta Sala determinando si, de conformidad con el artículo 99.5 LIRPF, un contribuyente que percibe ingresos de una persona o entidad obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública, puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando, no habiéndose acreditado la práctica de la retención o el ingreso, el perceptor de la renta ni es socio ni forma parte del órgano de administración de la entidad retenedora»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 13 y 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

«**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Gerardo Pérez Almeida, en representación de don Jose Carlos, contra la sentencia de 10 de febrero de 2023 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Las Palmas de Gran Canaria, en el recurso núm. 266/2022, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 266/2022, deducido por la representación procesal de don Jose Carlos frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de 31 de marzo de 2022, que estimó en parte las reclamaciones formuladas contra la liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, y acuerdo sancionador. Se declara la nulidad de la resolución económico-administrativa así como del acuerdo de liquidación impugnado, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia»

👉 **LGT. 5ª SENTENCIA 625/2025** (26.05.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3842/2023). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.



**RESUMEN**

Alcance de las facultades de calificación del artículo 13 de la LGT, en contraste con otras figuras antielusión (arts. 15 y 16 LGT). Jurisprudencia de la Sala relativa a que las instituciones reguladas en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT no son de uso libre o discrecional ni resultan intercambiables, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos en la medida en la que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. SSTs de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020) y 24 de julio de 2023 (rec. 1496/2022), FJ 6º). En las circunstancias del caso, la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT ampara la recalificación de determinados rendimientos declarados en el IRPF como provenientes del trabajo, en rendimientos de actividades económicas -con el correspondiente impacto en el régimen de tributación del IVA-, cuando dicha regularización se funda, entre otros elementos, en la ausencia de las notas de ajenidad y dependencia que caracterizan las relaciones laborales, y en no haberse acreditado que los rendimientos obtenidos lo eran por su actuación como administrador de la sociedad. Consecuentemente, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2415/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2415. Id Cendoj:28079130022025100108]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/fcd2474fad3b1a1a0a8778d75e36f0d/20250606>

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

«1. Determinar si la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT ampara la recalificación de determinados rendimientos declarados en el IRPF como provenientes del trabajo en rendimientos de actividades económicas -con el correspondiente impacto en el régimen de tributación del IVA-, cuando dicha regularización se funda, en último término, en la constatación de que la sociedad pagadora de los rendimientos no cuenta con medios humanos ni materiales para realizar la actividad económica que constituye su objeto social, actividad que se dice materialmente efectuada, con los medios que él mismo aporta, por el contribuyente -persona física- del IRPF e IVA regularizado.

2. En particular, discernir si en supuestos como el descrito se respeta la jurisprudencia contenida, entre otras, en las SSTs de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020) y de 24 de julio de 2023 (rec. 1496/2022), en virtud de la cual las instituciones reguladas en los artículos 15 y 16 de la LGT no resultan de uso libre o discrecional ni son intercambiables, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos en la medida en la que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 13, 15 y 16 de la LGT, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.





→ FALLO:

«Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Miguel Ángel Montero Reiter, en representación de don Hugo, contra la sentencia núm. 257/2023, de 7 de marzo, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 662/2022.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación»

ATENCIÓN	
VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís, presidente de esta Sección Segunda, a la sentencia de fecha 26 de mayo de 2025, pronunciada en el recurso de casación nº 3842/2023, al que se adhiere el Magistrado Excmo. Sr. Don Miguel de los Santos Gandarillas Martos.	

LGT. 6ª SENTENCIA 656/2025 (28.05.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3174/2023). Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

RESUMEN	
Simulación negocial de un préstamo concedido a los socios de la entidad que encubre un reparto de dividendos para permitir la deducción en la base imponible por la Reserva de Inversiones en Canarias	

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2414/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2414. Id Cendoj: 28079130022025100107]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/010da5336f74075ba0a8778d75e36f0d/20250606>

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

«Determinar si al amparo de la figura de la simulación tributaria prevista en el artículo 16 de la Ley General Tributaria se puede restringir la aplicación de un incentivo fiscal en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, al modificarse la calificación de los negocios o contratos formalizados; o únicamente podrá determinarse la simulación cuando la previa calificación del negocio realizado afecte a la existencia misma del hecho imponible gravado, según el tenor literal del artículo 16 de la LGT».

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** 13, 15, 16 y 159 de la LGT, en relación con el artículo 194 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones



y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT).

→ FALLO

- «1. Fijamos como doctrina la recogida en el fundamento quinto de esta sentencia.
2. No ha lugar al recurso de casación interpuesto por la entidad Inversiones Las Teresitas, S.L. contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional del 7 de febrero de 2023, que desestimó el recurso 635/2018.
3. No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación»

★ ★ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 **IS [TRLIS-2004]. SENTENCIA 546/2025** (09.05.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6392/2022). Ponente: Manuel Fernández-Lomana García.

RESUMEN

En materia de impuesto de sociedades se establece la siguiente doctrina: 1.- Careciendo de contrato de trabajo, las retribuciones por la prestación de servicios que como administradores perciben los también socios con una participación del 25% en la sociedad, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que no estuvieran previstas en los estatutos sociales, siempre que el gasto esté contabilizado, correctamente imputado y justificado. 2.- No puede calificarse un gasto como donativo o liberalidad -art 14.1.e) del TRLIS- por la retribución a los administradores de la sociedad de servicios efectivamente prestados, los cuales están directamente correlacionados con la actividad empresarial

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2127/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2127. Id Cendoj: 28079130022025100093]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/7a28562afb3d9d2ba0a8778d75e36f0d/20250523>

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

«1. Determinar si las retribuciones que perciban los socios de una entidad mercantil que posean una participación societaria superior al 25%, por lo que cotizan como trabajadores autónomos y carecen de contrato de trabajo, - acreditadas y contabilizadas-, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que no estuvieran previstas en los estatutos sociales, según su tenor literal; o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

2. Precisar si, conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, es admisible que un gasto





que esté directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado como donativo o liberalidad -pese a su carácter oneroso- no deducible; o si, por el contrario, dicha correlación excluye esa consideración excluyente de la deducción»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

→ FALLO:

- 1.-Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2.-Haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) de fecha 8 de marzo de 2022, que desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por la entidad DIRECCION000, la cual se casa y anula.
- 3.-Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por DIRECCION000 y, en consecuencia, anular la resolución de 2 de junio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, dictada en las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 (acumuladas), interpuestas en relación con liquidaciones y giradas en concepto del Impuesto sobre Sociedades y sanción tributaria, en los términos que se infieren del fundamento de derecho cuarto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.
- 4.-No hacer imposición de las costas procesales, ni de esta casación ni de las causadas en la instancia»



IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITP-AJD)

👉 **ITP-AJD. SENTENCIA 627/2025** (27.05.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4648/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

RESUMEN
Interpretación del art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Requisito de la inscribibilidad en el Registro de la Propiedad u otros. En este caso, falta de título inscribible, por desistimiento de los otorgantes. Se desestima el recurso de casación

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2439/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2439. Id Cendoj:28079130022025100111]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8693a75e5a09902ea0a8778d75e36f0d/20250609>



→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

«Precisar si el requisito de inscribibilidad que exige el artículo 31.2 TRITPAJD, cuando la inscripción registral no tenga carácter constitutivo, debe analizarse en abstracto, para la clase de acto o contrato documentado en la escritura pública; o si, aun siendo genéricamente inscribible, deben tenerse en consideración las circunstancias del concreto acto o contrato que pudieran afectar a su inscripción en los registros previstos en la norma, especialmente si se trata de la imposibilidad de acceso del título al Registro cuando esté afectado de vicios invalidantes el propio negocio jurídico documentado»

→ FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación de la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN contra la sentencia nº 66/2023, de 27 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Burgos, en el recurso nº 39/2022.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.



LEY JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA
(LJCA)

👉 **LJCA. SENTENCIA 611/2025** (22.05.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2646/2023). Ponente: Sandra Maria González de Lara Mingo.

RESUMEN

Recurso de apelación contra sentencias que resuelvan litigios entre Administraciones públicas. Solo los litigios que quepan dentro de la definición legal de litigios entre Administraciones públicas del artículo 44 LJCA serán susceptibles de recurso de apelación sin que entre en juego la cuantía o summa gravaminis de 30.000 euros establecida con carácter general para el acceso al recurso de apelación, en consecuencia, solo aquellas sentencias que resuelvan litigios entre Administraciones públicas cuando actúen en ejercicio de facultades de imperium con exclusión de los litigios en los que actúen como un particular desprovisto de esas potestades serán susceptibles de recurso de apelación en todo caso

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2555/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2555. Id Cendoj: 28079130022025100116]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8a204c597f440c51a0a8778d75e36f0d/20250616>

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**





«Determinar si, respecto a la aplicación del art 81.2.c) de la LJCA, la interpretación del concepto de sentencias que "resuelvan litigios entre Administraciones públicas", se limita a los supuestos en que los que las administraciones públicas hayan actuado en el ejercicio de potestades que las normas les atribuyen como tales administraciones públicas; o, por el contrario, debe incluir también los casos en que una de las Administraciones haya ocupado en la relación jurídica una posición semejante a la de un particular, como sucede con la condición de sujeto pasivo de un tributo».

→ FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Universidad Complutense de Madrid contra la sentencia dictada el 23 de noviembre de 2022 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia que se casa y anula.

3º) Inadmitir el recurso de apelación n.º 1004/2021 interpuesto por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón contra la sentencia dictada el 23 de julio de 2021 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 21 de Madrid en el procedimiento ordinario 411/2020.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.



RÉGIMEN FORAL- CONFLICTO DE COMPETENCIAS: IVA
JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA VASCA
(RF-JA)

👉 **RF-JA. 1ª SENTENCIA 655/2025** (28.05.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1284/2023). Recurso ordinario. Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

RESUMEN
Conflicto de competencia sobre la cuantificación de los de créditos fiscales como consecuencia del cambio de domicilio fiscal del contribuyente con efectos retroactivos. Determinación de los activos y pasivos transferibles en los periodos no prescritos. La Sala mantenido con anterioridad, al respecto del fraccionamiento del IVA, el criterio en los cambios de domicilio de obligados que tributan exclusivamente a una Administración, Los saldos pendientes de compensación o devolución no pueden trasladarse ante la nueva Administración que resulta competente por razón del cambio de domicilio fiscal. No procede por la propia mecánica de funcionamiento del IVA que la Diputación Foral de referencia realice la compensación, la DFB lleve a cabo la compensación de pasivos fiscales



generados con anterioridad y a su cargo, con activos fiscales posteriores a ese momento y que le correspondían a la AEAT.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2534/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2534. Id Cendoj: 28079130022025100112]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f4d4c712bc23a96ca0a8778d75e36f0d/20250616>

→ Resolución del recurso.

«3.3. En la STS 30 de marzo de 2011, FJ 41 RC 538/2009, reiterando lo dicho por la STS del 10 de junio de 2010, RC 378/2009, examinábamos a qué Administración le correspondía asumir la devolución de las cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo antes del cambio de domicilio, se dijo que *«[T]rasladar las cuotas del IVA soportadas por un sujeto pasivo cuando tenía su domicilio fiscal en un determinado territorio a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria correspondiente a su nuevo domicilio fiscal supondría alterar la competencia de "exacción" prevista en el Concierto Económico, dado que dicha "exacción" se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior. Además, trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico.*

Siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deba incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVAs devengados hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo los IVAs (que originen derecho a deducción) igualmente soportados hasta dicho momento, siendo la diferencia "neta" resultante lo que determina el importe de "exacción" respecto al que sería competente cada Administración. Lo cual lleva a entender que no corresponde a la Diputación Foral de Guipúzcoa la devolución correspondiente a deducciones originadas en un periodo en que la entidad solicitante de la devolución no tenía su domicilio fiscal en Guipúzcoa. [...]».

Con ocasión del cambio de domicilio fiscal, pero sin que entre en juego la prescripción, hemos dicho en la STS del 20 de diciembre de 2021, FJ 3º, RC 244/2020, respecto de los créditos fiscales generados por el IVA que *«[t]rasladar el crédito fiscal (las cuotas del IVA) soportadas en un determinado territorio (en este caso Navarra) a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante otra Administración (en este caso, la AEAT) implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales [...]*».

Es cierto que no está previsto expresamente en el Concierto Económico, cómo se resuelve el problema planteado por los saldos de IVA y por las cantidades pendientes de compensación o devolución en caso de traslado del domicilio fiscal del territorio común a uno foral o viceversa, especialmente cuando este traslado determina la asunción total de las competencias tributarias por la Administración del nuevo domicilio. El Concierto contempla,



únicamente, el reparto entre las Administraciones competentes del poder tributario sobre el IVA correspondiente a un mismo período liquidatorio.

No obstante, admitir el traslado de los saldos del IVA supondría una disminución de la recaudación por este impuesto para la Hacienda foral y paralelamente un enriquecimiento de la Administración del Estado, que desplaza hacia la otra un pasivo fiscal que recaía sobre ella. Estas distorsiones patrimoniales no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales sobre el que descansa el Concierto Económico»

→ FALLO:

«1. Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1284/2023 interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia contra la resolución 89/2023, de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco del 28 de septiembre de 2023, por la que se estimó el conflicto de competencia planteado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

2. Imponer las costas a la Diputación Foral de Bizkaia, con los límites expresados en el último fundamento de esta sentencia»

FD. CUARTO.- Sobre las costas. De conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 de la LJCA, tras la reforma por la Ley 37/2011, la íntegra desestimación del recurso implica la imposición de las costas causadas a la Diputación Foral de Bizkaia, cuyo importe, por todos los conceptos, no puede superar la cantidad de cuatro mil (4.000) euros.

👉 **RF-JA. 2ª SENTENCIA 555/2025** (13.05.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.000/000). Recurso ordinario. Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

RESUMEN
Inicio del plazo de prescripción de créditos de derecho público no tributarios entre administraciones. El derecho interadministrativo es un derecho de naturaleza pública presupuestaria, distinto del derecho tributario que ostenta la administración frente al contribuyente, que cuenta con un plazo de prescripción de cuatro años. El dies a quo del plazo de prescripción del derecho interadministrativo comienza en el momento en que se realiza el ingreso indebido. La prescripción no se interrumpe por actos de terceros, como el obligado tributario, que ha de reputarse ajeno a la relación entre ambas Administraciones Públicas.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2322/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2322. Id Cendoj: 28079130022025100098]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0211dd6bc167d58ca0a8778d75e36f0d/20250530>

→ **Decisión de la Sala.**

«4. Procede, ahora, aplicar la doctrina expuesta al caso que examina. Pues bien, partiendo de que el crédito interadministrativo nace cuando el contribuyente ha realizado el ingreso en



la Administración incompetente [STS 95/2021, de 28 de enero (recurso contencioso-administrativo núm. 106/2020)], nos encontramos con que el ingreso por la UTE del IVA 2015 en la Diputación Foral de Bizkaia lo fue en cualquier caso con el límite temporal de la declaración-liquidación final del IVA 2015, límite temporal coincidente con el de la declaración-resumen anual que, conforme al art. 41 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, era el 30 de enero de 2016, siendo así que la declaración-resumen anual de IVA de 2015 se presentó por la UTE el 28 de enero de 2016, conforme se desprende de los antecedentes de hecho reflejados en esta resolución.

Consecuentemente, la fecha a considerar como *dies a quod* el plazo de prescripción del crédito entre Administraciones Públicas es, en el sentido más favorable para la DFB recurrente, el 30 de enero de 2016, en cuanto que terminaba el plazo y, por ello mismo, posterior a la de ingreso efectivo, correspondiente con la declaración -resumen anual IVA 2015- en la que se solicitaba el importe a compensar.

Debe tenerse en cuenta también que si bien la UTE presentó el día 31 de enero de 2019 una autoliquidación final del IVA 2015 ante la DFB con el mismo resultado a devolver de 78.129,76 €, tal y como hemos recogido en los antecedentes de hecho, esta actuación no tiene efectos interruptivos de la prescripción entre la AEAT y la DFB.

En efecto, no puede admitirse, como pretende la recurrente, que el nacimiento del crédito interadministrativo tuvo lugar el 31 de enero de 2019, fecha de la solicitud de devolución, pues conforme a la mecánica del derecho a la compensación del IVA, cuando la cuantía total del IVA soportado deducido en el período de liquidación supera la cuantía total del IVA devengado en el mismo período, se origina un crédito a favor del sujeto pasivo y en contra de la Hacienda Pública, ejercitable en las declaraciones posteriores. Siendo esto así, y dado que la DFB asume, desde el momento que surge el derecho del obligado a la devolución, dicho crédito tributario que no le corresponde, nace el crédito interadministrativo cuyo plazo de prescripción comienza en el momento en que se realiza el ingreso indebido que, en el caso que se enjuicia, es el 30 de enero de 2016, fecha límite de la declaración-liquidación final del IVA 2015.

Así, pues, hemos de partir, de un lado, de que el obligado tributario presenta su declaración-resumen anual del IVA de 2015 el 28 de enero de 2016, cuyo plazo máximo de presentación finalizaba el 30 de enero de 2016; y de otro, que cuando la DFB propuso a la AEAT el cambio de domicilio fiscal del obligado tributario, 4 de marzo de 2020, aceptado por la AEAT en las alegaciones presentadas ante la Junta Arbitral, es cuando se reconoció el crédito de derecho público no tributario entre ambas Haciendas, crédito interadministrativo en el que el obligado tributario es un tercero.

Pues bien, si el término inicial del plazo de prescripción era el 30 de enero de 2016, la autoliquidación presentada por la UTE el día 31 de enero de 2019 no interrumpió la prescripción y si la primera comunicación de la Diputación Foral de Bizkaia a la AEAT tuvo lugar el día 4 de marzo de 2020, es evidente que en esa fecha ya había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años; en concreto, desde el día 30 de enero de ese mismo año 2020.



Dicho de otra forma, si la comunicación de cambio de domicilio de la UTE por parte de la Diputación Foral de Bizkaia a la AEAT tuvo lugar el día 4 de marzo de 2020, todos los créditos fiscales anteriores al 4 de marzo de 2016 habían prescrito y no cabía remesa alguna -activos o pasivos- entre ambas Administraciones.

No altera la conclusión alcanzada que ambas Administraciones hayan reconocido que el domicilio fiscal del obligado tributario se hallaba en territorio común desde el 27 de mayo de 2015. En efecto, la fijación del domicilio fiscal con efectos retroactivos desde una fecha -27 de mayo de 2015- no altera el cómputo del dies a quo del plazo de prescripción del crédito entre Administraciones Públicas que, en este caso, como se ha indicado, es el 30 de enero de 2016, fecha límite de presentación de la declaración-resumen anual del IVA de 2015, pues no cabe que la Administración, en este caso la AEAT, remese créditos fiscales (activos o pasivos) que ya hubieran prescrito»

→ FALLO:

«Primero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el procurador contra la resolución de 15 de diciembre de 2023, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el conflicto núm. 3/2021 planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en relación al cambio del domicilio fiscal, con efectos desde el 27 de mayo de 2015, de UNION TEMPORAL DE EMPRESAS LEY 18/1982, y a la obligación de la AEAT de hacer frente a la cuota del IVA dejada a compensar por la UTE.

Segundo. Imponer las costas procesales a la recurrente, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución»

FD. QUINTO. Pronunciamiento sobre costas. En virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas procesales a la demandante, si bien, haciendo uso de la facultad contemplada en el apartado tercero de dicho precepto legal, quedan las costas fijadas, por todos los conceptos, en un máximo de 4.000 euros para las recurridas, a razón de 2000 euros a cada una.

👉 **RF-JA. 3ª SENTENCIA 523/2025** (07.05.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1234/2023). Recurso ordinario. Ponente: Isaac Merino Jara.

RESUMEN
Competencia de exacción por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2011 y 2012 de una sociedad de un grupo vasco que, en virtud de un contrato de maquila, fabrica bolas de acero en una fábrica de Sevilla.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2230/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2230. Id Cendoj: 28079130022025100095]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/012a2648770e2795a0a8778d75e36f0d/20250529>



→ **TERCERO.-** Interpretación de la normativa aplicable y respuesta a las pretensiones de las partes.

«La clave para solucionar el presente conflicto se halla en la expresión "puesta a disposición". Este término no puede desconectarse del significado que tiene en las Directivas sobre el IVA y, por ende, en la normativa española sobre el IVA. De la redacción del Concierto Económico se desprende que el significado dado a esta expresión es el mismo que en las Directivas, de suerte que, en función de los hechos concurrentes, habrá que determinar, tratándose de entrega de bienes, en cada caso, cuando se produce la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. El reparto de la tributación entre el Estado y el País Vasco que se deriva del concierto, se realiza teniendo en cuenta el origen de los bienes, es decir, el lugar donde se haya generado el valor añadido, para, de este modo, realizar un cálculo lo más exacto posible de la riqueza que se genera en cada territorio -común o foral- con cada operación gravable, lo cual explica que los artículos del concierto utilicen el término "desde" y no "en", ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor y no donde se consumen los bienes (por todas, Cfr. sentencias 609/2018, de 16 de abril, rec. 81/2017 -sentencia Energizer- y 97/2019, de 31 de enero, rec. 48/2018, -sentencia Biurrum-). La solución en cada caso estará en función de las circunstancias concurrentes, los hechos y las pruebas practicadas (Cfr. STS 8 de enero de 2024, rec. 684/2022).

Así lo entendió acertadamente la Junta Arbitral, en la resolución núm. 76/2023, de 23 de junio, objeto del presente recurso, quien subrayó que X, S.A. dispone en Sevilla, de manera estable, aunque no a título de propietario, de unas instalaciones en las que recepciona las materias primas y donde produce, a través de un tercero mediante un contrato de maquila, bolas de acero para clientes cercanos, a los que se remiten por su cuenta, disponiendo a tal efecto de personal (aunque no en plantilla de la empresa) que almacena y expide las mercancías.

Por lo que concluyó que el lugar de puesta a disposición de los bienes controvertidos, radica en Sevilla, siendo relevante, a estos efectos, que el motivo por el cual la compañía produce en esa ciudad, es por el ahorro de costes que le supone (en especial, en lo que afecta al transporte).

Por todo lo expuesto, declaramos que lo procedente es la desestimación del recurso interpuesto por la Abogacía del Estado, confirmándose, por tanto, la resolución recurrida de la Junta Arbitral»

C/JUNIO/2025



**LEY GENERAL TRIBUTARIA
(LGT)**

👉 **LGT. SENTENCIA 754/2025** (13.06.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3858/2023). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.





RESUMEN

Cuantificación de intereses de demora como consecuencia de liquidación derivada de un acta de disconformidad. 1.- El dies ad quem del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones derivadas de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha. 2.- La previsión reglamentaria del art. 191.2, último párrafo, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria -RGAT- debe interpretarse, en armonía con lo establecido en el art. 26.3 LGT y con el art. 191.1 del Reglamento citado, en el sentido de que el cálculo de los intereses que en ese apartado se prevén se refiere a los devengados hasta la fecha del acta, sin impedir que en la liquidación final se incorporen los devengados desde el acta hasta la liquidación

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2601/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2601. Id Cendoj: 28079130022025100120]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/839b8021d0234426a0a8778d75e36f0d/20250619>

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

«Determinar si el dies ad quem del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que se derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha; o, por el contrario, atendiendo al tenor literal de la norma reglamentaria aplicable, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones al acta extendida»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 191 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

→ **FD. QUINTO.-** Jurisprudencia que se establece. A la vista de los anteriores razonamientos jurídicos, señalamos como doctrina con valor jurisprudencial la siguiente:

«1.-El día final o dies ad quem del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que se derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha;

2.-La previsión reglamentaria prevista en el art. 191.2, último párrafo, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos -RGAT- debe interpretarse, en armonía con lo establecido en el art. 26.3 LGT y con el art. 191.1 del Reglamento citado, en el sentido de que el cálculo de intereses que en ese apartado se



prevén se refiere a los devengados hasta la fecha del acta, sin impedir que en la liquidación final se incorporen los devengados desde el acta hasta la fecha en que se produzca la liquidación tributaria que deriva de aquella»

→ FALLO:

«1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 23 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 68/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso nº 68/2020, deducido por la entidad mercantil Lluç del Camp, S.L, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de septiembre de 2019, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 a 2010, en el extremo relativo a la determinación de los intereses de demora.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia»

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

👉 **IRPF. SENTENCIA 780/2022** (19.06.2025) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4452/2023). Ponente: Manuel Fernández-Lomana García.

RESUMEN

Con la finalidad de aplicar el mínimo por discapacidad del art 60 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el grado de discapacidad resultará acreditado mediante la aportación del correspondiente certificado o resolución, expedido por el Instituto de Migraciones y servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades autónomas, a los que se refiere el art 72 del reglamento del impuesto, sin perjuicio de la posibilidad de utilizar cualquier otro medio de prueba admitido en derecho. Es posible, en consecuencia, que, en aplicación de dicha doctrina y siempre que se pruebe adecuadamente en el **caso de enfermedades genéticas, se considere justificado que la situación de discapacidad concorra desde el momento del nacimiento.**

PRECISIÓN: se reitera la doctrina emanada de la STS de 8 de marzo de 2023 (Rec. 1269/2023) con la novedad de la referencia específica a las enfermedades genéticas y efectos desde el momento mismo del nacimiento.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2871/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2871. Id Cendoj:28079130022025100136]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):





<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/236a3726c8e316bda0a8778d75e36f0d/20250703>

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

«Establecer si el mínimo por discapacidad establecido en el artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas requiere como condición, para su aplicación, la existencia de un certificado médico acreditativo, determinante de la fecha en que se sitúa el disfrute de la limitación de la base liquidable - certificado o resolución expedidos por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o por el órgano competente de las comunidades autónomas-; o si puede aplicarse desde el momento en que, por cualquier otro medio de prueba, se acredite la existencia de enfermedad incapacitante que requiera exploraciones y atención médica y personal, en caso de que se cumpla el hecho determinante del citado artículo»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 60.3 de la Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 72 Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

→ FALLO:

- «1. Fijar como doctrina la declarada en el fundamento de derecho cuarto.
2. Haber lugar a casar y anular la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 22 de marzo de 2023 -rec. 475/2021-.
3. Estimar el recurso interpuesto contra las resoluciones de 26 y 31 de marzo de 2021 del TEAR de Andalucía, descritas en el antecedente de hecho primero de esta sentencia, las cuales se anulan y dejan sin efecto por ser contrarias al ordenamiento jurídico, en los términos y con el alcance descrito en el fundamento de derecho quinto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.
4. En lo referente a las costas estese a lo razonado en el fundamento de derecho sexto»



TASAS
(TASAS)

👉 **TASAS-LJCA. SENTENCIA 800/2025** (23.06.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.9115/2023). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

RESUMEN

Adhesión al recurso de apelación. Interpretación del artículo 85.4 LJCA. Naturaleza jurídica del copago por las prestaciones de atención a la dependencia. Interpretación de los artículos 14, 26 y 33 de la Ley 39/2006, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 7 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Interpretando el artículo 85.4 de la LJCA a la luz del principio pro actione, se revisa el criterio de la Sección Segunda de la Sala



Tercera del Tribunal Supremo, recogido en la STS de 14 de diciembre de 2022 (rec. 1303/2021), y se declara que no es necesario que el recurrente en la primera instancia se adhiera al recurso de apelación interpuesto por la Administración demandada cuando haya obtenido una sentencia totalmente estimatoria y, por tanto, favorable a sus pretensiones, en la que hayan dejado imprejuzgados alguno de los motivos de la demanda por considerarse innecesario su análisis, para que esos motivos puedan y deban ser examinados en la sentencia que estime el recurso de apelación. **La naturaleza jurídica del copago por las prestaciones de atención a la dependencia previstas en el artículo 14 de la Ley 39/2006**, de 14 de diciembre, que perciben los grandes dependientes Grado III, en calidad de servicios y se destinan a la promoción de la autonomía personal y a atender las necesidades de las personas con dificultades para la realización de las actividades básicas de la vida diaria, **es la de una tasa amparada por el principio de reserva de ley.**

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2870/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2870. Id Cendoj: 28079130022025100135]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/04799b0cabec37b4a0a8778d75e36f0d/20250703>

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

«1.Determinar -unificando el criterio interpretativo (revisión) de diferentes secciones de esta Sala Tercera sobre el artículo 85.4 LJCA, a la luz del principio pro actione-, si es necesario que el recurrente en la primera instancia se adhiera al recurso de apelación interpuesto por la Administración demandada -cuando haya obtenido una sentencia totalmente estimatoria y, por tanto, favorable a sus pretensiones, en la que hayan dejado imprejuzgados alguno de los motivos de la demanda por considerarse innecesario su análisis-, para que esos motivos puedan y deban ser examinados en la sentencia que estime el recurso de apelación.

2. Precisar si el copago por las prestaciones de atención a la dependencia previstas en el artículo 14 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, que perciben los grandes dependientes Grado III, en calidad de servicios y se destinan a la promoción de la autonomía personal y a atender las necesidades de las personas con dificultades para la realización de las actividades básicas de la vida diaria, tienen la consideración de tasa o precio público»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** 1. Artículos 14, 26 y 33 de la Ley 39/2006, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia; 2. Artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; 3. Artículos 33, 67 y 85 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa; 4. Artículos 24, 31.3 y 133.1 de la Constitución española; 5. Artículo 7 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:





«Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación deducido por la procuradora en representación de doña XXX, quien actúa en nombre y representación de su hijo don YYY, contra la sentencia núm. 642/2023, de 30 de mayo, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en el recurso de apelación núm. 284/2022, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso de apelación núm. 284/2022, promovido por la Comunidad de Castilla y León contra la sentencia de 31 de marzo de 2022, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 1 de Salamanca, dictada en el recurso n.º 190/2021, y, en consecuencia se declara nulo el Decreto 70/2011, de 22 de diciembre, por el que se establecen los precios públicos por servicios prestados por la Administración de la Comunidad de Castilla y León en el ámbito de los Servicios Sociales, en cuanto a las prestaciones de atención a la dependencia que perciben los grandes dependientes Grado III, anulando las liquidaciones giradas al recurrente correspondiente a los meses de septiembre a diciembre del año 2019, todos los meses de 2020 y de enero a marzo de 2021, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración.

Cuarto. Publíquese el fallo de la presente sentencia en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, de conformidad con lo establecido en el artículo 72.2 LJCA, a los fines de que la nulidad de la disposición reglamentaria anulada en relación con los grandes dependientes Grado III declarada en la sentencia firme tenga conocimiento general, para sus efectos invalidatorios erga omnes.

Quinto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la apelación»



IMPUESTO INCREMENTO VALOR TERRENOS NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

👉 **IIVTNU. SENTENCIA 755/2025** (16.06.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4246/2023). Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

RESUMEN

Situación consolidada tras la STCA 182/2021 de liquidaciones en las que, a fecha del dictado de la sentencia del Constitucional, se había iniciado el término para la interposición del recurso contencioso-administrativo. **Están fuera de la previsión del FJ 6º de la STC 182/2021**

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2636/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2636. Id Cendoj: 28079130022025100128]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):





<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/b08629c373c236e6a0a8778d75e36f0d/20250625>

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

«Determinar si la doctrina establecida por este Tribunal Supremo, en relación con las liquidaciones provisionales o definitivas en concepto del IIVTNU, practicadas y confirmadas en la vía administrativa previa a la judicial antes de dictarse y publicarse la STC 182/2021, de 26 de octubre, acerca de si tales situaciones tienen o no la consideración de consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento exclusivo en la citada sentencia, es extensible también a los casos en que, ya agotada la vía administrativa, la datación y publicación de aquella en el BOE tiene lugar cuando está corriendo el plazo legal de dos meses para la interposición del recurso contencioso-administrativo, plazo que se agota en un momento posterior al 26 de octubre de 2021».

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL y la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

1º. Fijamos como doctrina la recogida en el fundamento quinto de esta sentencia.

2º. No ha lugar al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid del 13 de marzo de 2023, por la que se desestimó el recurso de apelación 891/2022.

3º. No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación.

FD. QUINTO.- Fijación de doctrina. No cabe considerar situación jurídica consolidada en los términos del FJ 6º de la STC 182/2021, las liquidaciones o las resoluciones desestimatorias de los recursos interpuestos contra acuerdos de liquidación, cuando antes del 26 de octubre de 2021, fecha del dictado de la sentencia, hubiera dado comienzo el plazo de dos meses previsto en el artículo 46.1 de la LJCA para la interposición del recurso contencioso-administrativo.



RÉGIMEN FORAL- CONFLICTO DE COMPETENCIAS: IVA
JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA VASCA
(RF-JA)

👉 **RF-JA. SENTENCIA 672/2025** (06.06.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.716/2023). Recurso ordinario. Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

RESUMEN

Resolución de la Junta Arbitral establecida en el artículo 65 del Concerto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Retenciones sobre el trabajo personal.





Competencia. Interpretación del art. 7, Uno, letras a) y c) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobada por Ley 12/2002, de 23 de mayo. Determinación del concepto relativo a las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos. La facultad de calificación de los rendimientos sometidos a retención que ha ejercitado la AEAT es indebida, no solo por la calificación en sí misma, sino por el exceso en el ejercicio de las potestades propias que supone, ya que irrumpe en el ámbito propio de la competencia de la Diputación Foral de Vizcaya, a la que el art. 7 citado asigna ésta. Decisión correcta de la Junta Arbitral

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2583/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2583. Id Cendoj:28079130022025100117]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0e5620dc8a360c8aa0a8778d75e36f0d/20250619>

→ FD. SEGUNDO.- Consideraciones de la Sala y criterio que se establece

- Cabe, además, considerar que el ejercicio adecuado y tempestivo de las potestades públicas y más en particular, las que pueden dar lugar a conflictos en el ámbito del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, no pueden ser objeto de *ocupación* ni de ejercicio unilateral de la competencia que se reivindica, que es lo que aquí ha sucedido. Cabe anticipar que, además de ello, la AEAT ha recalificado los rendimientos por su cuenta, sin contar con la opinión de la Diputación Foral llamada a percibir unos rendimientos, evidentemente satisfechos en concepto de pagos susceptibles, en principio, de incardinación en la letra a) del art. 7.Uno LCE, para hacerlos integrarse, *pro domo sua*, en el ámbito objetivo de la letra c) del mismo artículo.

- Ello significa que la Administración estatal ha emprendido una actividad de calificación que se proyecta sobre el objeto previsto en las repetidas letras a) y c) del art. 7.Uno de la LCE - que en este caso ha sido de recalificación, correctora de la autoliquidación efectuada por retenciones a cuenta- a la que genéricamente le habilita el art. 13 de la LGT. Sin embargo, al margen del mayor o menor acierto con que se haya afrontado la calificación llevada a cabo, es de advertir que esa potestad no sirve, en modo alguno, para que una Administración pueda decidir por sí y ante sí una competencia tributaria que en un principio no le corresponde y que, *de facto*, se ha sustraído al ejercicio legalmente por otra Administración pública.

Expresado en otros términos, cada Administración ostenta, con carácter general, esa facultad de calificación de los negocios jurídicos, de los hechos, actos o instituciones. Además del art. 13 LGT que rige en territorio común, la Administración foral ostenta una competencia paralela y equivalente en el art. 12 de la Norma Foral General Tributaria 2/2005, de 10 de marzo. Pero, en ambos casos, conviene destacar que esa función de calificación -es de repetir, al margen del resultado correcto o no a que en cada caso conduzca, sobre lo que volveremos más adelante- presupone de modo indeclinable que se ostenta la competencia dentro de cuyo ámbito objetivo se afronta esa calificación. Al efecto, ni el art. 7 LCE -ni la facultad de calificación que ejercita la AEAT- habilita para dirimir o excluir la competencia sobre la base de una calificación que no cabe imponer de forma unilateral, como aquí se ha hecho.



- En definitiva, la tesis esgrimida en este proceso por la representación en juicio de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria -AEAT- se refiere al ejercicio de una actividad de recalificación que, como acabamos de señalar, vulnera, cabe decir, no solo las normas sobre retenciones de estas retribuciones efectuadas a los administradores, en relación con los rendimientos obtenidos por razón de su condición de tales -si están encuadradas en una u otra letra del art. 7 LCE, sino también, y principalmente, las propias reglas de distribución de la competencia para su regularización, contenidas en la LCE del País Vasco.

→ FALLO:

«1) Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo nº 716/2023, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación legalmente establecida de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO (AEAT), contra la resolución de 8 de mayo de 2023, de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que desestima el conflicto planteado al efecto por la Diputación Foral de Vizcaya en los expedientes acumulados nº NUM001 y NUM002.

2) Imponer las costas procesales causadas en este litigio a la Administración del Estado demandante, en los términos y con el límite económico que se señala en el fundamento quinto de esta sentencia»



IMPUESTOS AUTONÓMICOS

C.A. GALICIA: IMPUESTO SOBRE LA CONTAMINACIÓN ATMOSFÉRICA (ICA)

👉 **ICA. SENTENCIA 756/2025** (13.06.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3134/2023). Ponente: Manuel Fernández-Lomana García.

RESUMEN

El impuesto autonómico establecido por la Ley -de Galicia- 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica, que persigue la protección del medio ambiente y grava la emisión a la atmósfera de sustancias como los óxidos de azufre y el nitrógeno en el proceso de generación de electricidad, no resulta contraria al Derecho de la Unión Europea y, en particular, a la Directiva 2008/118/CE.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2638/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2638. Id Cendoj: 28079130022025100130]

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0a2c247a7a99390ca0a8778d75e36f0d/20250625>

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

«Determinar si resulta compatible con el Derecho de la Unión Europea un impuesto autonómico como el concernido, establecido en la Ley -de Galicia- 12/1995, de 29 de





diciembre, del impuesto sobre la Contaminación Atmosférica, que persigue la protección del medio ambiente y grava la emisión a la atmósfera de sustancias como los dióxidos de azufre y nitrógeno en el proceso de generación de electricidad; o, por el contrario, se opone a la normativa comunitaria al gravar, directa o indirectamente, el consumo de la electricidad o de otro producto sometido a impuestos especiales, en caso de que se entienda que existe una relación entre tales emisiones y el uso del carbón y/o el gas empleado en dicho proceso»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 1, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008.

TERCERO.- La decisión de la Sala.

[...] 8. Pues bien, después de efectuar tal análisis inspirado en las pautas que al efecto nos da el TJUE, la Sala entiende que, conforme al derecho de la Unión, no estamos ante un gravamen indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de carbón, gas o electricidad; sino ante un impuesto directo que grava la contaminación atmosférica. Por lo que al no estar dicho impuesto en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/188/CE, no es necesario realizar un mayor análisis para concluir que no procede casar la sentencia recurrida.

CUARTO.- Jurisprudencia que se establece.

«Respondiendo a la cuestión planteada por el Auto de admisión, debemos entender que el impuesto autonómico establecido por la Ley -de Galicia- 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica, que persigue la protección del medio ambiente y grava la emisión a la atmósfera de sustancias como los óxidos de azufre y el nitrógeno en el proceso de generación de electricidad, no resulta contraria al Derecho de la Unión Europea y, en particular, a la Directiva 2008/118/CE»

→ FALLO:

- 1.-Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2.-No haber lugar al recurso de casación contra la sentencia de 15 de diciembre de 2022, dictada por la Sección 4ª del TSJ de Galicia en su procedimiento ordinario 15137/2022.
- 3.-No hacer imposición de las costas procesales en los términos indicados en el fundamento jurídico sexto.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (UE)

[Fuente: EUR-LEX. CURIA: Recopilación de jurisprudencia]

ABRIL, MAYO, JUNIO/2025

A) ABRIL/2025

 Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]





👉 IVA. 1º Asunto C-164/24. Sala Décima. ST 03.04-2025

¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Incumplimiento sistemático de las obligaciones tributarias — Baja del sujeto pasivo en el registro de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Principio de proporcionalidad»

→ **Derecho de la Unión.** Directiva IVA

→ **Derecho búlgaro.** Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. (en lo sucesivo, «ZDDS»):

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 213 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 (DO 2017, L 348, p. 7) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»),

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre C.EOOD y el Director de la Dirección de Recursos y Gestión en Materia Tributaria y de Seguridad Social de Veliko Tarnovo (Bulgaria); en lo sucesivo, «Director») en relación con la baja de en C.EOOD el registro del impuesto sobre el valor añadido (IVA)].

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- C.EOOD es una sociedad búlgara que operó en el sector de la construcción hasta el año 2019. En 2022, esta sociedad fue objeto de una inspección tributaria a raíz de la cual el Servicio de Recaudación de la Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Recaudación de Veliko Tarnovo (Bulgaria), mediante resolución de 27 de septiembre de 2022, dio de baja a C.EOOD en el registro del IVA, de conformidad con el artículo 176, punto 3, de la ZDDS. Dicho servicio concluyó que la citada sociedad había incumplido sistemáticamente sus obligaciones derivadas de la ZDDS, al no haber abonado el IVA declarado y adeudado correspondiente a un total de cinco períodos impositivos, comprendidos entre el 1 de septiembre de 2013 y el 30 de junio de 2018. Mediante resolución de 19 de diciembre de 2022, el Director confirmó la resolución de 27 de septiembre de 2022.

DOS.- En su resolución, el Director declaró que las deudas impagadas por C.EOOD en concepto de IVA correspondientes al período impositivo de septiembre de 2013 ascendían a 4 144,59 levas búlgaras (BGN); las correspondientes al período impositivo de mayo de 2017, a 0,46 BGN; las relativas al período impositivo de marzo de 2018, a 365,50 BGN; las del período impositivo de abril de 2018, a 49,66 BGN, y las correspondientes al período impositivo de junio de 2018, a 27 506,73 BGN. Durante el procedimiento que dio lugar a la adopción de dicha resolución, C.EOOD sostuvo que el IVA en cuestión, que había sido declarado pero no pagado, procedía de las facturas emitidas a favor de T.I. EOOD, que eran objeto de un procedimiento judicial debido que esta no había abonado el IVA que figuraba en ellas. A raíz de una impugnación por parte de C.EOOD de las apreciaciones hechas por la autoridad tributaria de primer grado, el Director concluyó que el IVA adeudado objeto de controversia se había pagado el 27 de octubre de 2022 y que solo quedaban por pagar intereses por importe de 6 264,02 BGN.





TRES.- El Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo (Bulgaria), que es el órgano jurisdiccional remitente, conoce de un recurso interpuesto por C.EOOD contra la resolución de 19 de diciembre de 2022. Dicho órgano jurisdiccional alberga dudas en cuanto a la conformidad con el Derecho de la Unión de la normativa búlgara que prevé la posibilidad de dar de baja a una sociedad en el registro del IVA, en la medida en que la Directiva del IVA no contempla, a su parecer, la facultad de excluir a un sujeto pasivo del sistema del IVA.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

- 1) ¿Vulneran los artículos 106, apartado 2, punto 2, letra b), y 176, punto 3, de la [ZDDS] el artículo 213, apartado 1, [párrafo primero,] de la Directiva [del IVA]?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿tiene efecto directo el artículo 213, apartado 1, [párrafo primero,] de la Directiva [del IVA]?
- 3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, ¿permiten los artículos 213, apartado 1, [párrafo primero,] y 273 de la Directiva [del IVA], así como los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, la exclusión de sujetos pasivos del sistema del IVA en caso de comisión de infracciones jurídicas de carácter formal, sin tener en cuenta la duración y el momento de la infracción, la naturaleza de la misma, el posterior comportamiento de la persona o la existencia de otras circunstancias subjetivas, tales como un litigio mercantil sobre la inobservancia del plazo de pago de un impuesto adeudado?
- 4) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, ¿permiten los artículos 213, apartado 1, [párrafo primero,] y 273 de la Directiva [del IVA], así como el principio de proporcionalidad, la exclusión de un sujeto pasivo del sistema del IVA, al tiempo que se le cobran intereses de demora por el incumplimiento del plazo de pago del impuesto declarado, sin que el organismo competente en materia de recaudación esté obligado a examinar el carácter y la naturaleza de la actividad de la sociedad, así como su comportamiento como sujeto pasivo o la gravedad de cada una de las medidas propuestas?

→ DECLARACIÓN-FALLO

Los artículos 213, apartado 1, párrafo primero, y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, así como los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que:

«se oponen a una normativa nacional que, tal como es interpretada por las autoridades tributarias y por los órganos jurisdiccionales nacionales, prevé la posibilidad de que la autoridad tributaria competente dé de baja en el registro del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a un sujeto pasivo por haber incumplido sus obligaciones en materia de IVA, sin analizar la naturaleza de las infracciones cometidas y la conducta del sujeto pasivo de que se trate»

👉 IVA. 2º Asunto C-213/24. Sala Sexta. ST 03.04.2025

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)



«Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 9, apartado 1 — Conceptos de “sujeto pasivo” y de “actividad económica” — Venta de un terreno agrícola para la construcción de viviendas — Preparación para la venta por un mandatario que actúa como operador profesional — Comunidad legal de gananciales entre cónyuges propietarios»

→ **Derecho de la Unión.** Directiva IVA

→ **Derecho polaco.** Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios. Ley del Código de Familia y Tutela.

→ **Objeto del Asunto:** interpretación del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»)

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre E. T., una persona física, y el Director de la Administración Tributaria de Breslavia [Polonia]; en lo sucesivo, «Administración Tributaria») en relación con la sujeción de esta persona al impuesto sobre el valor añadido (IVA) por la venta de varias parcelas]

→ **LITIGIO PRINCIPAL**

UNO.- En 1989, E. T. y su cónyuge, W. T., pasaron a ser propietarios de varias parcelas de terreno agrícola en el marco de un acuerdo de transmisión a título gratuito de una explotación agrícola por parte de los padres de W. T. a un sucesor. Estos terrenos entraron en la comunidad legal de los referidos cónyuges. En 2011, la pareja decidió vender esas parcelas y, a tal efecto, celebró un contrato de mandato con la sociedad B. A. Z. (en lo sucesivo, «mandatario»). En concreto, se encargó al mandatario organizar la división de la propiedad en parcelas más pequeñas y realizar las gestiones necesarias para modificar en consecuencia las inscripciones en el Registro de la Propiedad y en el Catastro, cambiar la clasificación de las parcelas en el plan de ordenación municipal (de suelo rústico a suelo urbanizable), dotar a la propiedad de servicios públicos, publicitar las parcelas entre los posibles adquirentes y preparar a los adquirentes de las parcelas los documentos necesarios para la formalización de las escrituras notariales de compraventa. Los cónyuges otorgaron poderes al mandatario para actuar en su nombre ante las diferentes autoridades polacas competentes. La retribución del mandatario correspondía a la diferencia entre los precios de venta estipulados en el contrato de mandato y los precios de venta efectivos.

Las parcelas se vendieron entre 2017 y 2021.

DOS.- La Administración Tributaria consideró que estas ventas constituían una actividad económica que debía estar sujeta al IVA, pues estimó que las parcelas de terreno de que se trata, que eran terrenos agrícolas, se habían convertido en terrenos edificables antes de su venta y que se había comprado una parcela adicional para crear vías interiores y vías de acceso a las diferentes parcelas creadas. Por lo tanto, mediante resoluciones de 28 de julio y de 19 de septiembre de 2022, exigió a E. T. el IVA por dichas ventas y adoptó una decisión análoga en lo que respecta a W. T.

Por su parte, E. T. y W. T. consideran que las ventas entran dentro de la simple gestión de un patrimonio personal y, por tanto, no están sujetas al IVA. E. T. recurrió la resolución de



la Administración Tributaria que la afectaba ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia (Polonia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

TRES.- En su petición de decisión prejudicial, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia indica que siguen existiendo dudas sobre la interpretación del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA en un caso en el que, como en el asunto de que conoce, los terrenos de que se trata no estaban afectados, antes de su venta, a una actividad económica y en el que el riesgo económico que caracteriza el ejercicio de una actividad económica de manera independiente es asumido fundamentalmente, como consecuencia del contrato de mandato celebrado por E. T. y W. T., por el mandatario con el que han contratado. Asimismo, se pregunta acerca de la práctica de la Administración Tributaria de considerar sujeto pasivo del IVA a cada cónyuge por separado, atribuyéndole la mitad del valor de las ventas, pese a que, en virtud del Derecho nacional, existe una comunidad legal entre los cónyuges mientras dure el matrimonio y a que estos actúan conjuntamente a efectos de las operaciones relativas a los bienes pertenecientes a dicha comunidad.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

- 1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [del IVA], en particular los artículos 2, apartado 1, y 9, apartado 1, de esta, en el sentido de que realiza una actividad económica con carácter independiente la persona que vende un bien inmueble que no ha estado afectado con anterioridad a una actividad económica encargando la preparación de la venta a un profesional, el cual, como apoderado de esa persona, efectúa a continuación una serie de actos organizativos con el fin de dividir el bien y vender por un precio superior?
- 2) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [del IVA], en particular el artículo 9, apartado 1, de esta, en el sentido de que cada uno de los cónyuges que actúan conjuntamente debe ser considerado una persona que realiza una actividad económica con carácter independiente?

→ DECLARACIÓN-FALLO

- 1) El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que:

«puede considerarse sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que realiza una actividad económica con carácter independiente a una persona que vende un terreno que inicialmente formaba parte de su patrimonio personal y que encomienda la preparación de la venta a un operador profesional, que realiza, como mandatario de esa persona, gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo, para esa venta, a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios, a los efectos de dicha disposición»

- 2) El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que:

«en el marco de una operación de venta calificada de actividad económica en el sentido de la referida Directiva, no se opone a que se considere sujeto pasivo que realiza una actividad económica con carácter independiente a la comunidad legal formada por los cónyuges copropietarios si, frente a terceros, los dos cónyuges conjuntamente realizan



la operación de venta de terrenos pertenecientes a esa comunidad, operación constitutiva de una actividad económica, y si dicha comunidad asume el riesgo económico ligado al ejercicio de esa actividad»

👉 IVA. 3º Asunto C-278/24. Sala Novena. ST 30.04.2025

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 273 — Medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA — Deuda de IVA de un sujeto pasivo — Normativa nacional que establece la responsabilidad solidaria del antiguo presidente del consejo de administración del sujeto pasivo — Exención de la responsabilidad solidaria — Inexistencia de culpa — Solicitud de declaración de concurso de acreedores — Existencia de un único acreedor — Proporcionalidad — Igualdad de trato — Derecho de propiedad — Seguridad jurídica»

→ **Derecho de la Unión.** Directiva IVA.

→ **Derecho polaco.** Código tributario. Ley Concursal

→ **Objeto del Asunto:** interpretación de los artículos 193, 205 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018 (DO 2018, L 282, p. 5; corrección de errores en DO 2018, L 329, p. 53) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en relación con el artículo 2 TUE, el artículo 325 TFUE, los artículos 17, 20, 21, 41 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta») y con los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre P. K. y el Director de la Administración Tributaria de Breslavia (Polonia) en relación con la declaración de la responsabilidad solidaria de P. K. por la deuda en concepto de impuesto sobre el valor añadido (IVA) de una sociedad en la que este había presidido el consejo de administración]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [del IVA], especialmente sus artículos 193, 205 y 273, en relación con el artículo 325 [TFUE] y el artículo 17 de la [Carta], así como el principio de proporcionalidad, en el sentido de que se oponen a unas disposiciones de Derecho nacional que prevén un mecanismo de responsabilidad solidaria de un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica por las deudas de esta en concepto de IVA, sin dilucidar previamente si ese miembro de un órgano de administración había actuado de mala fe o si podía atribuirse a su conducta un error culpable o imprudencia?

2) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, especialmente sus artículos 193, 205 y 273, en relación con el artículo 325 TFUE, los principios de seguridad jurídica, de confianza legítima, así como con el principio del derecho a una buena administración, deducido del artículo 41 de la Carta, en relación con el artículo 2 [TUE] (Estado de Derecho, respeto de los derechos humanos), y el artículo 47 de la Carta (tutela judicial efectiva, derecho a un juez), en el sentido de que se oponen a una práctica nacional que, para eximir





de la responsabilidad solidaria por las deudas en concepto de IVA de una persona jurídica que tenga un solo acreedor, requiere que un miembro del órgano de administración presente una solicitud de concurso de acreedores, siendo esta infundada con arreglo a las disposiciones y a la práctica del Derecho concursal nacional y, en consecuencia, vulnera el núcleo del derecho de propiedad (artículo 17 de la Carta)?

3) ¿Deben interpretarse las disposiciones de los artículos 193, 205 y 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, así como los principios de igualdad ante la ley y de no discriminación (artículos 20 y 21 de la Carta), en el sentido de que se oponen a unas disposiciones nacionales [mencionadas en el punto 1], que permiten un trato desigual de los miembros de los órganos de administración de las personas jurídicas, de modo que un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica que tenga más de un acreedor puede eximirse de la responsabilidad por las deudas de la sociedad mediante la presentación de una solicitud de declaración de concurso de acreedores, mientras que un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica que tenga exclusivamente un solo acreedor no dispone de una posibilidad efectiva de presentar esa solicitud, lo que tiene como efecto privarle de la posibilidad de eximirse de la responsabilidad solidaria por las deudas de una persona jurídica en concepto de IVA, así como del derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 47 de la Carta)?

→ DECLARACIÓN-FALLO

El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, en relación con el artículo 325 TFUE, con el derecho de propiedad y con los principios de igualdad de trato, de proporcionalidad y de seguridad jurídica, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un mecanismo nacional en virtud del cual:

«el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad que tenga una deuda en concepto de impuesto sobre el valor añadido será considerado solidariamente responsable junto con dicha sociedad de los impuestos impagados nacidos durante su mandato»,

«esta responsabilidad se limita a los impuestos impagados cuya ejecución forzosa contra dicha sociedad haya resultado infructuosa, total o parcialmente».

«la exención de dicha responsabilidad depende, en particular, de la prueba aportada por el miembro o antiguo miembro del consejo de administración de que se ha presentado a su debido tiempo una solicitud de declaración de concurso de la referida sociedad o de que la no presentación de dicha solicitud no se debe a culpa por su parte».

siempre que ese miembro o antiguo miembro, con el fin de demostrar la inexistencia de esa culpa, pueda invocar eficazmente que ha actuado con toda la diligencia exigible a la hora de gestionar los negocios de la sociedad de que se trate, precisándose que, a tal efecto, dicho miembro o antiguo miembro no puede limitarse a alegar que dicha sociedad, en el momento de determinar su insolvencia duradera, tenía al Tesoro Público como único acreedor»



➡ Impuesto sobre Sociedades [IS]

👉 **IS. Asunto C-228/24. Sala Sexta. ST 03.04.2025**

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial. Directiva 2011/96/UE — Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes — Exención del impuesto sobre sociedades por los dividendos distribuidos por una filial no residente a una sociedad matriz residente — Artículo 1, apartados 2 y 3 — Cláusula contra prácticas abusivas — Calificación de la filial como arreglo falseado — Fases de un arreglo — Ventaja fiscal»

→ **Derecho de la Unión.** Directiva 2011/96

→ **Derecho lituano. Ley de la República de Lituania del Impuesto sobre Sociedades.**

→ **Objeto del Asunto:** interpretación del artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO 2011, L 345, p. 8), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2015/121 del Consejo, de 27 de enero de 2015 (DO 2015, L 21, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2011/96»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio «Nordcurrent» e Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania; en lo sucesivo, «Inspección», en relación con la exención del impuesto sobre sociedades de los dividendos distribuidos a Nordcurrent por su filial, residente en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) En circunstancias como las del presente asunto, ¿es compatible con los objetivos de la cláusula contra prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 una práctica nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz de un Estado miembro no puede acogerse a una exención fiscal con respecto a los dividendos que ha recibido de una filial establecida en otro Estado miembro debido a que esa filial ha sido calificada de arreglo, cuando dicha filial no es una sociedad instrumental y los beneficios que ha distribuido como dividendos han sido generados por una actividad desarrollada en su nombre, de modo que si se eliminara dicha filial no habría ningún beneficio ni ningún pago de dividendos?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿es compatible con los objetivos de la cláusula contra prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 una práctica nacional con arreglo a la cual, para calificar de arreglo en cuanto tal a una filial establecida en otro Estado miembro deben apreciarse las circunstancias existentes en el momento del pago, si la constitución de la filial estaba justificada por razones comerciales?

3) ¿Puede interpretarse la cláusula contra prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 en el sentido de que, cuando una matriz ha recibido dividendos de una filial que está establecida en otro Estado miembro y que ha sido calificada de arreglo, esa calificación es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la matriz, al acogerse a una excepción fiscal sobre los



dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de [la Directiva 2011/96]? Además, ¿deben considerarse pertinentes, a efectos de impugnar la conclusión de que se ha obtenido una ventaja fiscal o de que existe un arreglo, las circunstancias relativas al hecho de que los beneficios obtenidos por una filial que ha sido calificada de arreglo estuvieran sujetos a tributación en el Estado miembro de constitución de conformidad con la normativa nacional vigente en ese Estado miembro?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

1) La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2015/121 del Consejo, de 27 de enero de 2015, debe interpretarse en el sentido de que:

«no se opone a una práctica nacional en virtud de la cual una sociedad matriz no puede acogerse en su Estado miembro de residencia a una exención del impuesto sobre sociedades por los dividendos recibidos de una filial establecida en otro Estado miembro, debido a que dicha filial constituye un arreglo falseado, cuando tal filial no es una sociedad instrumental y los beneficios que ha distribuido como dividendos han sido generados por una actividad desarrollada en nombre de la misma filial, siempre que concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva»

2) La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96, en su versión modificada por la Directiva 2015/121, debe interpretarse en el sentido de que:

«se opone a una práctica nacional en virtud de la cual, sin excepción, solo se tiene en cuenta la situación existente en las fechas de pago de los dividendos para calificar de arreglo falseado a una filial establecida en otro Estado miembro, cuando la constitución de dicha filial estaba justificada por razones comerciales válidas y no se cuestiona la realidad de su actividad antes de esas fechas»

3) La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96, en su versión modificada por la Directiva 2015/121, debe interpretarse en el sentido de que:

«cuando una sociedad matriz ha recibido dividendos de una filial calificada de arreglo falseado, esa calificación no es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la sociedad matriz, al acogerse a una exención del impuesto sobre sociedades por dichos dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto y la finalidad de la Directiva 2011/96, en su versión modificada»

→ Impuesto sobre los rendimientos del capital [IRC]

👉 **IRC. Asunto C-602/2023. Sala Primera. ST 30.04.2025**

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)



«Procedimiento prejudicial. Libre circulación de capitales — Restricciones — Impuesto sobre los rendimientos del capital — Organismo de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) — Personalidad jurídica — Normativa nacional que establece que los OICVM no tienen personalidad jurídica — Transparencia fiscal de los OICVM — Tratamiento fiscal de los organismos extranjeros equiparables a los OICVM pero dotados de personalidad jurídica — Carácter equiparable de una situación transfronteriza y una situación interna»

→ **Derecho de la Unión.** Tratado de Funcionamiento de la UE. Directiva 2009/65/CE (TFUE)

→ **Convenio entre Austria y los Estados Unidos**

→ **Derecho austriaco.** Ley Federal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1988. Ley Federal del Impuesto sobre Sociedades de 1988. Ley de Fondos de Inversión de 2011 (en lo sucesivo, «InvFG 2011»).

→ **Objeto del Asunto:** interpretación del artículo 63 TFUE.

[La petición se ha presentado en el contexto de un recurso de casación interpuesto por la Oficina Tributaria para Grandes Empresas, Austria; en lo sucesivo «Oficina Tributaria» contra la resolución del Tribunal Federal de lo Tributario (Austria) por la que se estimó la demanda, de «Franklin» (sociedad de inversión con domicilio social en los Estados Unidos y constituye una de las siete series, que son patrimonios autónomos, de un trust establecido en el Estado de Delaware (Estados Unidos) mediante la que reclamaba la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital del año 2013]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

1) ¿Constituye una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE una disposición como el artículo 188 de [la InvFG 2011], que tiene por efecto excluir en Austria de la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital a entidades extranjeras comparables a una persona jurídica constituida con arreglo al Derecho nacional, cuando dichas entidades se corresponden materialmente con un OICVM en el sentido de la Directiva [2009/65] y, por tanto, no están autorizadas a operar como personas jurídicas en el territorio nacional porque en Austria para tales entidades solo se prevé la forma jurídica de un fondo común de inversión transparente?

2) En caso de respuesta afirmativa a la [primera] cuestión: ¿existe una situación objetivamente comparable entre, por una parte, una persona jurídica nacional que invierte sus activos de conformidad con los principios de diversificación de riesgos, pero que, debido a la inexistencia de fondos captados del público, no es un OICVM y, por tanto, está autorizada a operar como persona jurídica en el territorio nacional y, por otra, una sociedad de inversión extranjera que, debido a los fondos captados del público, sería un OICVM con arreglo a los principios nacionales y, por tanto, no estaría autorizada a operar como persona jurídica en Austria?

3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión [segunda]: ¿constituye el mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria una justificación de la restricción a la libre circulación de capitales, debido a que los artículos 186 y 188 de la InvFG 2011 tienen por objeto garantizar que ni un fondo de inversión nacional ni un fondo de inversión extranjero pueda suponer un efecto de blindaje fiscal para los partícipes y que, por consiguiente, la exención del impuesto sobre los rendimientos del capital solo debe concederse a los



partícipes en aquellos casos en los que [la República de] Austria haya renunciado a su derecho de imposición en un convenio de doble imposición?

→ DECLARACIÓN-FALLO

«El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no constituye una restricción a la libre circulación de capitales una normativa nacional que tiene por efecto excluir de la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital a una entidad no residente que, por un lado, presenta las mismas características que un organismo de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM), en el sentido de la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM), pero que, por otro lado, tiene personalidad jurídica y es, a este respecto, equiparable a una persona jurídica residente, aun cuando, según esa normativa nacional, un OICVM residente se considera fiscalmente transparente y no puede operar como persona jurídica, siempre que los rendimientos percibidos por la entidad no residente se imputen a sus partícipes y, en el Estado de residencia de esta, la tributación por tales rendimientos no recaiga en dicha entidad, sino en sus partícipes»

C) MAYO/2025

→ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 IVA. 1º Asunto C-405/2024. Sala Octava. ST 08.05.2025

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial. Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 143, apartado 1, letra b) — Exenciones relativas a las importaciones — Directiva 2006/79/CE — Mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países — Destinatario residente en un Estado miembro distinto del Estado miembro de importación»

→ **Derecho de la Unión:** Directiva 78/1035/CEE. Directiva 2006/79 . Reglamento (CE) n.º 1186/2009.

→ **Derecho polaco:** Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios.

→ **Objeto del Asunto:** interpretación del artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009 (DO 2009, L 175, p. 12) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), y del artículo 1 de la Directiva 2006/79/CE del Consejo, de 5 de octubre de 2006, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países (DO 2006, L 286, p. 15).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre L. s.c. y el Director del Servicio Informativo Tributario Nacional (Polonia) en lo sucesivo, «autoridad tributaria», en relación



con la legalidad de una resolución interpretativa de las disposiciones tributarias de 22 de febrero de 2019]

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- L. es una empresa que presta servicios de envío y despacho de aduanas de mercancías. Esta sociedad presentó ante la autoridad tributaria una consulta tributaria con el fin de determinar si la importación en Polonia de mercancías que son objeto de un envío entre particulares puede estar exenta del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en virtud del artículo 52 de la Ley del IVA cuando el destinatario de dicho envío se encuentra en un Estado miembro distinto de la República de Polonia.

DOS.- Mediante una respuesta a la consulta tributaria de 22 de febrero de 2019, la autoridad tributaria consideró que la situación descrita por L. en su solicitud no estaba comprendida en la exención prevista en el artículo 52 de la Ley del IVA, debido a que esta exención no se aplica a la importación en Polonia de mercancías destinadas a un particular que se encuentre en un Estado miembro distinto de la República de Polonia. L. interpuso recurso contra esa respuesta a su consulta tributaria ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia (Polonia).

TRES. Mediante sentencia de 12 de diciembre de 2019, dicho Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia desestimó el recurso interpuesto por L. considerando que tanto del artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 como del artículo 52 de la Ley del IVA se desprende que la exención del IVA controvertida se aplica únicamente cuando el envío está destinado a un particular residente en el Estado miembro en el que se importan las mercancías. L. recurrió esa sentencia en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Polonia), órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

¿Se oponen las disposiciones del artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva [2006/112] y del artículo 1 de la Directiva [2006/79], en el contexto del considerando 3 de la Directiva 2006/79 y del artículo 25 del Reglamento [n.º 1186/2009], a una norma como el artículo 52, apartado 1, de la [Ley del IVA], con arreglo a la cual no está exenta [del] IVA la importación de mercancías contenidas en un envío dirigido desde un tercer país por un particular a otro particular que se encuentra en un Estado miembro de la Unión Europea distinto del Estado [miembro] en el que se realiza la importación?

→ DECLARACIÓN-FALLO

El artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009, y el artículo 1 de la Directiva 2006/79/CE del Consejo, de 5 de octubre de 2006, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países, deben interpretarse en el sentido de que,

«se oponen a la normativa de un Estado miembro que excluye de la exención del impuesto sobre el valor añadido prevista en esas disposiciones los pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de un tercer país, efectuados por un particular, con destino a un particular residente en otro Estado miembro».



👉 IVA. 2º Asunto C-615/23. Sala Primera. ST 08.05.2025

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial. Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE—Artículo 73—Base imponible—Contraprestación— Subvenciones directamente vinculadas al precio de una operación imponible—Servicios de transporte público colectivo — Compensación abonada por una entidad local al prestador de servicios para cubrir los gastos en que este incurra —Vínculo directo entre la compensación y los servicios prestados»

→ **Derecho de la Unión.** Directiva IVA

→ **Derecho polaco.** Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios

→ **Objeto del Asunto:** interpretación del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio el Director del Servicio Nacional de Información Tributaria - Polonia-, en lo sucesivo, «Administración tributaria») y la sociedad P. S.A., en relación con la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la prestación de servicios de transporte público colectivo que P. prevé prestar]

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- P. es una sociedad que opera en el ámbito del transporte de viajeros. Está barajando la posibilidad de celebrar, en condición de operador, contratos de prestación de servicios de transporte público colectivo como los contemplados en el Reglamento (CE) n.º 1370/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2007, sobre los servicios públicos de transporte de viajeros por ferrocarril y carretera y por el que se derogan los Reglamentos (CEE) n.º 1191/69 y (CEE) n.º 1107/70 del Consejo (DO 2007, L 315, p. 1), y en la Ley de Transporte Público Colectivo. La otra parte del contrato, a saber, una entidad local, tendría la condición de organizador del transporte público colectivo, en el sentido de dicha Ley (en lo sucesivo, «organizador»).

DOS.- En el marco de la actividad prevista, P. obtendría ingresos, en particular, de la venta de billetes de transporte, cuyo precio sería determinado por el organizador. Como ese modo de financiación no sería suficiente para cubrir los gastos de esa actividad, P. recibiría del organizador una compensación, en el sentido del artículo 50, apartado 1, punto 2, letra c), de la Ley de Transporte Público Colectivo. El contrato que se celebre con el organizador establecerá la forma de pago de la compensación, cuyo fundamento es el resultado económico negativo derivado de dicha actividad, y especificará el importe máximo de la compensación para un período determinado.

TRES.- P. solicitó un acuerdo tributario previo a la Administración tributaria para saber si la compensación de las pérdidas dimanantes de la prestación de servicios de transporte público colectivo constituye un ingreso sujeto al IVA, en el sentido del artículo 29 a, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios, en su versión aplicable en el litigio principal.



En opinión de P., la compensación no incrementaría la base imponible, puesto que no influye directamente en el precio de los servicios prestados, sino que constituye una contribución al conjunto de los gastos de la actividad prevista. En el acuerdo tributario previo, de 14 de mayo de 2019, la Administración tributaria se mostró disconforme con dicha opinión. P. interpuso un recurso contra el acuerdo tributario previo ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Gdańsk (Polonia), que anuló dicho acuerdo mediante sentencia de 26 de noviembre de 2019. La Administración tributaria recurrió esa sentencia en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Polonia), órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Debe interpretarse el artículo 73 de la Directiva [del IVA] en el sentido de que una compensación, como la descrita en la solicitud de acuerdo tributario previo, abonada a una empresa independiente (un operador) por una entidad local por la prestación de servicios de transporte público colectivo, está incluida en la base imponible mencionada en dicha disposición?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

El artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que,

«una compensación a tanto alzado abonada por una entidad local a una empresa que presta servicios de transporte público colectivo y destinada a cubrir las pérdidas que puedan sufrirse al prestar esos servicios no está incluida en la base imponible de dicha empresa»

JUNIO/2025

→ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 IVA. 1.º Asunto C-125/2024. Sala Sexta. ST 12.06.2025

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial. Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Exención de IVA — Artículo 143, apartado 1, letra e) — Reimportaciones de bienes — Requisito relativo a la exención de derechos de importación de las mercancías de retomo — Reglamento (UE) n.º 952/2013 — Artículos 86, apartado 6, y 203 — Nacimiento de una deuda aduanera por el incumplimiento de una obligación formal establecida en la legislación aduanera — Casos de nacimiento de tal deuda »

→ **Derecho de la Unión.** Directiva del IVA. Código aduanero.

→ **Derecho sueco. Ley del IVA**

→ **Objeto del Asunto:** interpretación del artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y de los artículos 86, apartado 6, y 203 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento





Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2013, L 269, p. 1; corrección de errores en DO 2017, L 7, p. 23; en lo sucesivo, «código aduanero»), en relación con los requisitos de exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicables a una operación de reimportación de bienes.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre AA y el representante del interés general en la Administración de aduanas (Suecia) en relación con la sujeción al IVA de una operación de reimportación de caballos al territorio de la Unión Europea]

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- AA es propietaria de caballos que participan en competiciones en varios países. Tras haber transportado a dos de sus caballos a Noruega para participar en esas competiciones, volvió a introducirlos en la Unión cruzando la frontera entre Noruega y Suecia, sin presentarlos en aduana. Poco después de haber dejado atrás el puesto aduanero fue objeto de un control en carretera por parte de la administración de Aduanas (Suecia). Habida cuenta del artículo 203 del código aduanero, a AA no se le impusieron derechos de importación por esta operación de reimportación, pero la Administración de Aduanas consideró que era deudora del IVA, por un importe de 41.178 coronas suecas (SEK) (aproximadamente 3.750 euros). Según dicha Administración, si bien el capítulo 2, artículo 5, de la Ley relativa a la exención del impuesto en caso de importación, que transpone al Derecho sueco el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, establece una exención del IVA en caso de reimportación de bienes, esta exención no podía concederse a AA, que no había declarado los caballos para su despacho a libre práctica ni había solicitado una exención de derechos de importación.

DOS.- El Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Karlstad (Suecia) desestimó el recurso interpuesto por AA contra la resolución de la referida Administración. Dicho órgano jurisdiccional constató que los caballos no habían sido presentados en aduana al regresar al territorio de la Unión. Consideró que se había originado una deuda aduanera y que esta situación había dado lugar a la exigibilidad del IVA. A continuación, recordó que, para poder acogerse a la exención del IVA en caso de reimportación de bienes, estos deben ser declarados para su despacho a libre práctica y que el declarante en aduana debe presentar una solicitud de exención de derechos de aduana. Dado que en el caso de autos no se cumplían estos requisitos, ese órgano jurisdiccional declaró que no podía concederse la exención del IVA.

Tanto AA como el representante del interés general en la Administración de aduanas recurrieron en apelación la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Karlstad ante el Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Gotemburgo (Suecia) solicitando que se anulara la resolución por la que se imponía a AA el pago del IVA. Estos recursos de apelación fueron desestimados. AA interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Suecia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

¿Deben interpretarse el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA y los artículos 86, apartado 6, y 203 del código aduanero [...] en el sentido de que deben cumplirse tanto los requisitos materiales como los requisitos formales establecidos en el artículo 203



de este código para que pueda concederse la exención de los derechos de importación, y, con ello, la exención del IVA, en caso de reimportación cuando se haya originado una deuda aduanera, con arreglo al artículo 79 de dicho código, como consecuencia del incumplimiento de la obligación de declaración prevista en el artículo 139, apartado 1, del mismo código?

→ DECLARACIÓN-FALLO

El artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y los artículos 86, apartado 6, y 203 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, deben interpretarse en el sentido de que,

«salvo que constituya tentativa de fraude, el incumplimiento de obligaciones formales como la presentación en aduana de las mercancías establecida en el artículo 139, apartado 1, letra a), de ese código y la declaración de despacho a libre práctica prevista en el artículo 203 de dicho código no impide que las reimportaciones de bienes al territorio de la Unión, en el estado en el que estos fueron exportados, se acojan a la exención del IVA establecida en el artículo 143, apartado 1, letra e), de la citada Directiva»

👉 **IVA. 2º Asunto C-785/23. Sala Décima. ST 19.06.2025**

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial. Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido Directiva 2006/112/CE — Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general — artículo 132 — Servicios públicos postales — Directiva 97/67/CE — Artículo 12 — Proveedor del servicio postal universal — Conceptos de “servicio público postal” y de “servicio de interés público”»

→ **Derecho de la Unión.** Directiva 2006/112. Directiva 97/67

→ **Derecho búlgaro.** Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ley de Servicios Postales. Reglamento de Aplicación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Reglamento por el que se establecen las normas para fijar y aplicar el precio del servicio postal universal. Normas relativas a la calidad del servicio postal universal y a la eficacia del servicio. Reglamento por el que se establecen las normas para fijar y aplicar el precio del servicio postal universal. Normas relativas a la calidad del servicio postal universal y a la eficacia del servicio.

→ **Objeto del Asunto:** interpretación del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), y del artículo 12 de la Directiva 97/67/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 1997, relativa a las normas comunes para el desarrollo del mercado interior de los servicios postales de la Comunidad y la mejora de la calidad del servicio (DO 1998, L 15, p. 14), en su versión modificada por la Directiva 2008/6/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de febrero de 2008 (DO 2008, L 52, p. 3) (en lo sucesivo, «Directiva 97/67»).





[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el director de la Dirección de Recursos y Práctica en Materia de Fiscalidad y Seguridad Social para la Ciudad de Sofía, Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria; en lo sucesivo, «Administración Tributaria») y Bulgarian posts EAD en relación con una liquidación tributaria relativa a una cantidad adicional del impuesto sobre el valor añadido (IVA) reclamada a tal sociedad por el período impositivo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015.]

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- Bulgarian posts es una sociedad búlgara titular de una licencia individual para prestar el servicio postal universal en todo el territorio búlgaro. Como proveedora del servicio postal universal, esta sociedad está sujeta al IVA y, en el ejercicio de su actividad económica, efectúa operaciones que dan derecho a la deducción del IVA. A raíz de una inspección tributaria, se comprobó que, durante un período no precisado por el órgano jurisdiccional remitente, Bulgarian posts había declarado exentas de IVA, en el sentido de la ZDDS [Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido] determinadas prestaciones de servicios efectuadas por ella como parte del servicio postal universal.

DOS.- Según el departamento que llevó a cabo la inspección fiscal, no podía considerarse que las prestaciones de servicios de que se trata formaran parte del servicio postal universal. En efecto, a su juicio, algunas de ellas no tienen cabida en la definición de dicho servicio, que consta en la ZPU [Ley de Servicios Postales], en su versión aplicable al litigio principal. Además, otras prestaciones de servicios están establecidas en contratos que incluyen cláusulas destinadas, por una parte, a tener en cuenta las necesidades específicas de los clientes correspondientes, como el lugar de recogida de los envíos, el lugar de distribución, la frecuencia de recogida o las horas de apertura y, por otra parte, a aplicarles precios inferiores a los aprobados por la Comisión Reguladora.

En consecuencia, el 3 de agosto de 2021, el departamento que había llevado a cabo la inspección fiscal giró una liquidación complementaria por la que se sometía a Bulgarian posts al pago de un importe adicional de IVA, más intereses. Bulgarian posts interpuso recurso contra dicha liquidación ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía (Bulgaria), que lo estimó y anuló la liquidación.

TRES. -En opinión del antes citado órgano jurisdiccional [Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía], el hecho de que los envíos se recojan fuera de los puntos de acceso, según condiciones específicas y, en particular, a un precio inferior al precio aprobado por la Comisión Reguladora, no es un elemento que permita determinar la naturaleza de las prestaciones de servicios postales de que se trata. En cambio, del hecho de que una gran parte de estas prestaciones se llevara a cabo a favor de organismos de Derecho público para permitirles llevar a cabo su misión de servicio público podría deducirse que dichas prestaciones no estaban destinadas a satisfacer las necesidades particulares de tales organismos y que, por tanto, podían acogerse al régimen de exención previsto en el artículo 49, apartado 2, de la ZDDS. La Administración Tributaria interpuso recurso de casación contra la sentencia de primera instancia ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Bulgaria), que es el órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS



1) ¿Debe considerarse que los servicios que presta el titular de la licencia para la prestación del servicio postal universal en el territorio de la República de Bulgaria en virtud de contratos individuales celebrados con usuarios de servicios postales constituyen servicios prestados por un "servicio público postal" y que son de "interés general", en el sentido del artículo 132 del título IX, capítulo 2, de la Directiva [2006/112], cuando estos contratos individuales estipulan que la prestación deberá cumplir una o, en su caso, todas las condiciones siguientes, a saber: recogida de envíos fuera de los puntos de acceso (la recogida y la distribución se efectúan en la dirección indicada por el cliente); la recogida y la distribución se efectuarán a una hora que se pactará de antemano con el cliente; la frecuencia de recogida y de distribución supera la frecuencia establecida en las normas legales relativas a la calidad del servicio postal universal y a la eficiencia de los servicios, pudiendo también estipularse que se realicen recogidas adicionales a solicitud del cliente más allá de la frecuencia expresamente pactada en el contrato fuera del horario de apertura de las oficinas de correos; prestación del servicio por un precio inferior al autorizado por la [Comisión Reguladora] o con descuentos superiores a los autorizados por la [Comisión Reguladora]?

2) ¿Se deriva del artículo 12, segundo guion, de la Directiva [97/67] que los servicios prestados por una persona licenciataria del servicio postal universal no tienen la cualidad de servicio postal universal en el sentido de dicha Directiva si se prestan, de conformidad con un contrato individual, por un precio inferior al autorizado para el tipo correspondiente de servicio postal universal y no se ha acreditado que el precio así pactado cubra los costes de prestación del servicio?

3) ¿Se violan los principios de transparencia y no discriminación consagrados en el artículo 12, cuarto guion, de la Directiva [97/67] cuando una persona licenciataria de la prestación del servicio postal universal celebra contratos individuales para la prestación del servicio postal universal en los que estipula condiciones para la prestación del servicio diferentes y más favorables en comparación con las condiciones publicadas y de público acceso?

4) En caso de respuesta afirmativa a la [tercera] cuestión, ¿constituirá ello un motivo para no tratar las operaciones como operaciones exentas en el sentido del artículo 132 de la Directiva [2006/112]?

→ DECLARACIÓN-FALLO

El artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 12, guiones segundo y cuarto, de la Directiva 97/67/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 1997, relativa a las normas comunes para el desarrollo del mercado interior de los servicios postales de la Comunidad y la mejora de la calidad del servicio, en su versión modificada por la Directiva 2008/6/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que,

«se opone a que prestaciones de servicios postales llevadas a cabo, con arreglo a contratos distintos, por un titular de una licencia individual para prestar el servicio postal universal disfruten de la exención del impuesto sobre el valor añadido que establece ese artículo 132, cuando tales prestaciones, destinadas a satisfacer las necesidades particulares de las personas correspondientes sin ser ofrecidas a todos



los usuarios, se lleven a cabo en condiciones diferentes y más favorables que las aprobadas por la autoridad nacional designada en el Estado miembro de que se trate para regular el servicio postal universal o que aquellas establecidas en las normas relativas a dicho servicio»

→ Impuestos Especiales (IES)

👉 **IES. Asunto C-645/23. Sala Primera. ST 19.06.2025**

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial. Fiscalidad — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 1, apartado 2 — Otros gravámenes indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales — Electricidad — Normativa nacional que se establece un impuesto adicional al impuesto especial sobre la energía eléctrica — Falta de fines específicos — Impuesto adicional en favor de las entidades regionales y locales considerado contrario a la Directiva 2008/118 por los órganos jurisdiccionales nacionales — Recuperación por el consumidor final del impuesto indebidamente pagado al proveedor»

→ **Derecho de la Unión.** Directiva 2008/118. Directiva 2003/96.

→ **Derecho italiano.** Código Civil. Decreto-ley n.º 511/1988. Decreto Legislativo n.º 504/1995. Decreto Legislativo n.º 23/2011.

→ **Objeto del Asunto:** interpretación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre H SpA, una sociedad suministradora de electricidad, y F. Srl, una sociedad cliente, en relación con la devolución de un impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad, establecido por la normativa italiana]

→ **LITIGIO PRINCIPAL**

UNO. En virtud de un contrato celebrado el 1 de octubre de 2009, H SpA, suministraba periódicamente electricidad a F. Srl. Hasta el 1 de abril de 2012, fecha en la que se derogó el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988, H SpA abonaba al Tesoro Público italiano el impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad previsto en dicha disposición (en lo sucesivo, «impuesto adicional»). H SpA, repercutió el impuesto así abonado a F. Srl, recuperando con ello íntegramente el contravalor de dicho impuesto. Al considerar que el citado impuesto era contrario al Derecho de la Unión, F. Srl presentó una demanda de devolución de lo indebido ante el Tribunal de Bolonia (Italia), solicitando que se condenara a H SpA, a devolver los importes abonados por este concepto.

DOS.- Mediante auto de 19 de abril de 2021, el Tribunal de Bolonia estimó esa demanda, al considerar que el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988 era contrario al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, y, por consiguiente, que debía excluirse su aplicación. Por lo tanto, al carecer de base jurídica los pagos efectuados por F. Srl, en concepto de impuesto adicional,



dicho órgano jurisdiccional condenó a H SpA, a devolver las cantidades correspondientes, desde la expiración del plazo de transposición de la Directiva 2008/118 hasta la derogación del artículo 6, apartado 1, del Decreto-ley n.º 511/1988. En consecuencia, H SpA, procedió a la devolución de los cobros indebidos.

TRES.- El 19 de mayo de 2021 H SpA, interpuso recurso de apelación contra el antes citado auto ante Tribunal de Apelación de Bolonia (Italia), órgano jurisdiccional remitente, alegando que el impuesto adicional era un mero incremento del tipo del impuesto especial sobre la electricidad, por lo que no constituía «otro gravamen indirecto», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Está comprendido el [impuesto] adicional [a] un impuesto especial sobre la electricidad que el Estado miembro aplica en forma de fracción o múltiplo del impuesto [especial] al que ya está sujeto el producto, en el concepto de «otros gravámenes indirectos» del artículo 1, apartado 2, de la [Directiva 2008/118], o debe entenderse por el contrario que constituye un incremento del tipo del impuesto especial, de manera que el Estado miembro está facultado para no destinarlo a los «fines específicos» exigidos por el artículo 1, apartado 2, de la [Directiva 2008/118]?

2) Para el caso de que el [impuesto] adicional [a] un impuesto especial sobre la electricidad esté comprendido en el concepto de «otros gravámenes indirectos», ¿debe interpretarse el artículo 1, apartado 2, de la [Directiva 2008/118], en el sentido de que cumple los requisitos para ser invocado por un particular ante un órgano jurisdiccional nacional con el fin de:

- oponer al vendedor del producto sujeto al [impuesto] adicional [al] impuesto especial al que ese particular ha abonado el impuesto indirecto, que el gravamen impuesto por el Estado miembro al vendedor es ilegal al estar basado en una disposición nacional contraria a lo dispuesto en la citada Directiva;
- obtener, por consiguiente, la devolución de las cantidades indebidamente pagadas del vendedor que se las ha repercutido?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

1) El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, debe interpretarse en el sentido de que,

«un impuesto adicional al impuesto especial sobre un producto, que solo constituye una fracción o un múltiplo del impuesto especial al que ya está sujeto ese producto, pero cuyos ingresos se destinan a entidades públicas diferentes de aquellas a las que se destina el impuesto especial, y que no sigue las normas de exención aplicables a este último, puede considerarse como un impuesto distinto de ese impuesto especial e incluirse, por tanto, en el concepto de «otros gravámenes indirectos», en el sentido de la citada disposición, gravamen que los Estados miembros pueden percibir en la medida en que persiga una finalidad específica, distinto del impuesto especial»

2) El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional que conoce de un litigio entre particulares relativo a la devolución de un impuesto



pagado indebidamente, basándose en que las disposiciones del Derecho nacional que establecieron ese impuesto son contrarias al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, y que constata la imposibilidad de interpretar esas disposiciones del Derecho nacional de conformidad con el Derecho de la Unión, no está obligado, únicamente sobre la base del Derecho de la Unión, a excluir la aplicación de esas disposiciones del Derecho nacional. No obstante, el Derecho de la Unión exige que, en caso de imposibilidad o de dificultad excesiva para obtener del proveedor la devolución del impuesto indebidamente pagado, el consumidor final pueda dirigir su solicitud de devolución directamente al Estado miembro de que se trate.

➡ Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [IAJD]

👉 **IAJD. Asunto C-685/23. Sala Quinta. ST 05.06.2025**

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial. Directiva 2008/7/CE — Artículo 5, apartado 2, letra b) — Artículo 6, apartado 1, letra d) — Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales — Concepto de “privilegios” — Impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava las garantías otorgadas a efectos de la correcta ejecución de un empréstito de obligaciones»

→ **Derecho de la Unión.** Directiva 2008/7.

→ **Derecho portugués.** Código del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

→ **Objeto del Asunto:** interpretación de los artículos 5, apartado 2, letra b), y 6, apartado 1, letra d), de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO 2008, L 46 p. 11).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre C y B, S. A. y la Autoridad Tributaria y Aduanera (Portugal), en relación con la sujeción a un impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava las garantías otorgadas a efectos de la correcta ejecución de un empréstito de obligaciones.

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- C y B, S. A. es una sociedad anónima portuguesa cuyo capital social pertenece íntegramente a «Onex», sociedad de responsabilidad limitada luxemburguesa. El 21 de julio de 2021, «Onex» adquirió de EDP, S. A. [una sociedad anónima portuguesa] la totalidad del capital social de «ES» y de «EL», otras dos sociedades anónimas portuguesas. El 29 de julio de 2021, «Onex» cedió a C y B, S. A. todos los derechos y obligaciones que le correspondían en el contrato de compraventa de las acciones de esas dos sociedades.

DOS.- El 27 de enero de 2022, C y B, S. A. celebró un acuerdo de financiación (en lo sucesivo, «acuerdo de financiación»), en virtud del cual se contrataba un empréstito en forma de emisión de obligaciones nominativas por un importe total de 348.900.000 euros que fue íntegramente suscrito por Banco Santander Totta S. A. (en lo sucesivo, «empréstito de obligaciones»). Este acuerdo de financiación se celebró con el fin de financiar el pago del precio de compra de las acciones de ES y EL y de refinanciar la deuda existente de estas sociedades. Según el acuerdo de financiación, C y B, S. A. podía transferir los derechos y



obligaciones contractuales que como suscriptor correspondían a Banco Santander Totta a cambio del pago de penalizaciones o comisiones.

TRES.- Para garantizar la correcta ejecución del acuerdo de financiación antes citado, «Onex», C y B, S. A., ES y EL otorgaron diversas garantías de carácter real y personal. Estas garantías se otorgaron en virtud de un contrato celebrado entre dichas sociedades, en calidad de garantes, y Banco Santander Totta como beneficiario y «agente de garantías» (en lo sucesivo, «contrato de otorgamiento de garantías»). En el marco del dicho contrato de otorgamiento de garantías, «Onex» prestó una serie de garantías en forma, por un lado, de prendas sobre las acciones de C y B, S. A. y sobre los créditos de «Onex» en concepto de préstamos de accionistas concedidos a C y B, S. A. y, por otro lado, de promesas de prenda sobre las acciones de C y B, S. A. que pudieran emitirse en el futuro, así como sobre los futuros créditos de «Onex» en concepto de préstamos de accionistas concedidos a C y B, S.

TRES.-Con arreglo al citado contrato de otorgamiento de garantías, C y B, S. A., también otorgó una serie de garantías en tres formas. Se trata, primero, de prendas sobre las acciones de ES y EL, sobre los créditos de C y B, S. A. en concepto, en particular, de préstamos de accionistas concedidos a dichas sociedades y sobre el saldo de las cuentas bancarias de C y B, S. A.; segundo, de promesas de prenda sobre las acciones de ES y EL que pudieran emitirse en el futuro, sobre futuros créditos de C y B, S. A., frente a dichas sociedades y sobre el saldo de las futuras cuentas bancarias de C y B, S. A. , y, por último, tercero, de cesión de créditos. En virtud de dicho contrato, ES y EL también otorgaron una serie de garantías y promesas de garantías en forma, primero, de prendas sobre el saldo de sus cuentas bancarias existentes y sobre los créditos que tienen en su poder; segundo, de promesas de prenda sobre el saldo de sus futuras cuentas bancarias y, tercero, de cesión de créditos. El órgano jurisdiccional remitente precisa que el otorgamiento de estas garantías era necesario y esencial para la celebración del acuerdo de financiación y para la emisión del empréstito de obligaciones.

CUATRO.- El 27 de enero de 2022, el notario que extendió y autorizó el acuerdo de financiación y el contrato de otorgamiento de garantías liquidó el impuesto sobre actos jurídicos documentados con arreglo a lo dispuesto en la rúbrica 10.3 de la tarifa general del impuesto sobre actos jurídicos documentados, aplicando un tipo del 0,6 % sobre el importe de 348.900 000 euros, con la consiguiente cuota tributaria de 2.093 400 euros.

C y B, S. A. interpuso un recurso de reposición contra la sujeción al impuesto sobre actos jurídicos documentados de las garantías otorgadas. Al haberse desestimado dicho recurso, C y B, S. A. presentó una solicitud de arbitraje ante el Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo - CAAD), Portugal], que es el órgano jurisdiccional remitente.

En apoyo de su solicitud, C y B, S. A. alega, en particular, que la liquidación tributaria por el impuesto sobre actos jurídicos documentados infringe el artículo 5, apartado 2, letra b), de la Directiva 2008/7, puesto que las garantías objeto de dicha liquidación eran estrictamente esenciales para la formalización del empréstito de obligaciones, de modo que la liquidación controvertida equivale a gravar en su conjunto la operación de concentración de capitales objeto del litigio principal. Además, la excepción establecida en el artículo 6, apartado 1, letra d), de esa Directiva solo se refiere a las garantías sobre bienes inmuebles, según C y B, S. A.



→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

- 1) ¿Debe interpretarse el artículo 5, apartado 2, letra b), de la Directiva 2008/7 [...], en el sentido de que se opone a que se sujeten a tributación en concepto del impuesto sobre actos jurídicos documentados las garantías consistentes en prendas sobre acciones, sobre saldos de cuentas bancarias y sobre créditos de accionistas y en cesiones de créditos en garantía, otorgadas en relación con una operación de emisión de obligaciones?
- 2) ¿Será distinta la respuesta a la primera cuestión prejudicial en función de que el otorgamiento de garantías constituya una obligación legal o de que sea facultativo y se haya convenido voluntariamente?
- 3) ¿Será distinta la respuesta a la primera cuestión prejudicial en caso de que las garantías se hayan otorgado en el contexto de una operación de emisión de obligaciones sujeta a suscripción particular por una entidad bancaria, cuya posición de suscriptor puede ser transferida por voluntad de la entidad emisora, aun cuando dicha transferencia esté sujeta a determinadas condiciones y a penalizaciones/comisiones?
- 4) ¿Debe interpretarse el artículo 6, apartado 1, letra d), de la Directiva 2008/7, en el sentido de que comprende las garantías consistentes en prendas sobre acciones, sobre saldos de cuentas bancarias y sobre créditos de accionistas y en cesiones de créditos en garantía, otorgadas en relación con una operación de emisión de obligaciones incluida en el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 2, letra b), de esa misma Directiva?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

Los artículos 5, apartado 2, letra b), y 6, apartado 1, letra d), de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, deben interpretarse en el sentido de que,

«no se oponen a una normativa nacional que establece la sujeción al impuesto sobre actos jurídicos documentados de las garantías otorgadas en forma de prenda sobre acciones, sobre saldos de cuentas bancarias o sobre créditos resultantes de préstamos de accionistas, así como en forma de cesiones de crédito, a efectos del correcto cumplimiento de las obligaciones derivadas de un empréstito de obligaciones emitidas por una sociedad de capital, siempre que dichas garantías, aunque formen parte de tal empréstito de obligaciones, constituyan privilegios en el sentido del referido artículo 6, apartado 1, letra d), en la medida en que permiten al titular de un crédito obtener el pago preferente o prioritario de este en caso de que el deudor incumpla sus obligaciones»



III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL - DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Ministerio de Hacienda

III-I Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC)

Abril – Mayo - Junio/2025

➡ ABRIL, 2025

A) Resoluciones (CON INCLUSIÓN DE PARTICULARES)

LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. 1ª RESOLUCIÓN** [28.04.2025]. TEAC. Sala Cuarta.
Rec.00-04234-2022

- Concepto: ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN CATASTRAL
- Naturaleza: RECURSO DE ALZADA

¡ATENCIÓN!: Consultar texto original en WEB MH : [DYCTEA](#)

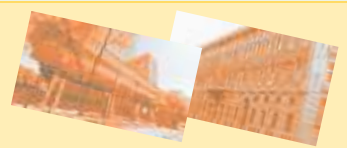
→ **ASUNTO:** Actos de la Administración Catastral. Actos susceptibles de impugnación en vía administrativa. Comunicación informativa de no iniciación del procedimiento de subsanación de discrepancias.
CAMBIO DE CRITERIO.

CRITERIO

Los actos por los que se dispone a solicitud del interesado la improcedencia de iniciar el procedimiento de subsanación de discrepancias - "Comunicación de no inicio" del procedimiento de subsanación de discrepancias- son susceptibles de impugnación en los términos previstos en el artículo 12.4 del Texto Refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. **Este criterio supone un cambio respecto al mantenido en las resoluciones TEAC de 22-12-2022 (RG 5189-2018) y de 29-03-2023 (RG 818-2020).**

→ ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 28 de diciembre de 2018, la interesada dirige escrito a la Gerencia Regional del Catastro de Cataluña en relación con el inmueble de referencia catastral REFERENCIA_1, correspondiente a un Centro Logístico destinado a la recepción, almacenaje, clasificación y expedición de artículos textiles, sito en la Avenida, del municipio



de, en CIUDAD_1, por el que le insta a subsanar las discrepancias existentes entre los datos catastrales y la realidad de la finca y, por ende, la valoración catastral resultante, derivados de la consignación de una superficie construida de 189.724 m², cuando, de acuerdo con la escritura de Declaración de Obra Nueva, que se aporta, ésta es de 120.359,55 m² construidos.

SEGUNDO.- El 18 de junio de 2020, la citada Gerencia dictó, en el marco de un procedimiento de subsanación de discrepancias (Expediente:

REFERENCIA_2 Documento: ...6) una "Comunicación Informativa" en la que se indica lo siguiente:

Visto los escritos de los días 28-12-2018 que han tenido entrada en la Sede Electrónica del Catastro (números de registro REFERENCIA_2 y REFERENCIA_3), y el día 03-01-2019 (número de registro REFERENCIA_4), en relación al inmueble identificado en la cabecera de este escrito, se procede a la acumulación de los escritos conforme lo establecido en el artículo 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que establece que el órgano administrativo que inicie o trámite un procedimiento, cualquiera que haya estado su forma de iniciación, podrá disponer de la acumulación a otros con que guarden identidad substancial o íntima conexión.

Los expedientes se acumulan en REFERENCIA_2

En relación con la solicitud debe indicarse que:

En fecha 26-10-2016 se presentó declaración 902M mediante la que se inscribió en el Catastro el edificio con la descripción que actualmente consta inscrita.

La notificación del valor catastral se produjo el 23 de octubre de 2017.

Como documentación incorporada en la declaración se presentaron planos en pdf del Proyecto "Trámite de excepcionalidad "Condiciones de Seguridad contra incendios" de junio del 2015.

En estos planos consta el siguiente cuadro de superficies, que en resumen divide la superficie construida en dos bloques: Niveles logísticos (no computables) - total superficie construida 65.778,15m²

Superficies construidas nave - total superficie construida 123.945,92m²

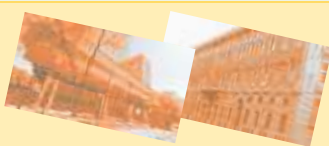
Hay que observar que la superficie construida inscrita en el Catastro es la suma de la superficie construida de los dos conceptos, es decir 189.724m²

Hay que hacer mención, a que el plano aportado tiene como finalidad la seguridad contra incendios, por tanto el significado del campo "niveles logísticos no computables" se tiene que entender en el ámbito de la protección contra incendios, y no en el ámbito de definición de la superficie construida de la nave que se tiene que inscribir en el Catastro.

El interesado indica que la superficie construida es la que consta en la escritura de 120.359,55m².

Se observa que la superficie que consta en la escritura no se corresponde con ninguna de las dos superficies consideradas en los planos aportados (120.359,55m² frente a 123.945,92m² frente a 189.724m²).





Para aclarar cuál es la superficie de la nave que hay que inscribir en el Catastro hay que acudir a los siguientes principios:

- 1- La superficie de construcción interior de la nave que se tiene que inscribir en el Catastro es la superficie de techo (es decir, todos los espacios que tengan techo dentro de la nave, todas las plantas, pasarelas, cobertizos).
- 2- Es muy conveniente que la superficie de construcción que se inscriba en el Catastro sea la que resulta de la medición de su representación gráfica en la cartografía catastral, detallada por plantas y usos.
- 3- Los planos aportados en la declaración del 2016 en formato pdf no permiten su inscripción en la representación gráfica catastral con la precisión que pide el interesado.

Por todo ello, el día 14-02-2020 se ha procedido a la formalización de requerimiento de documentación, en concreto:

- Planos de todas las plantas del estado actual del edificio, con definición de los usos por cada zona, así como las secciones del edificio en formato dxf.

La notificación electrónica de dicho requerimiento ha estado rechazada el día 25-02-2020, por lo que se debe considerar realizada.

La documentación requerida no ha sido aportada por lo que de acuerdo con el art. 73 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas, en caso de que el requerimiento no fuese atendido, se tendrá por desistido del trámite de aportación de documentación.

Por consiguiente, no puede modificarse la descripción del bien inmueble de referencia, ya que la documentación aportada en primera instancia no reúne la precisión necesaria para ello y la documentación requerida no ha sido aportada.

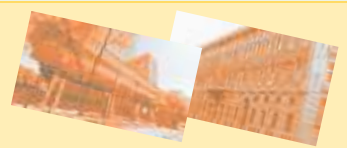
Considerando lo anteriormente expuesto, se desestima iniciar un Procedimiento de Subsanación de Discrepancias.

Finalmente se indica que esta comunicación tiene un carácter meramente informativo, por lo que no constituye un acto administrativo que pueda ser recurrido.

No consta en el expediente de gestión remitido ni los escritos presentados con números de registro REFERENCIA_3 y REFERENCIA_4, ni los planos aportados en formato pdf, ni el requerimiento efectuado a la entidad y/o su rechazo.

TERCERO.- Disconforme con la anterior comunicación, la mercantil interpone recurso de reposición, expediente número REFERENCIA_5, insistiendo en la existencia de un error en la superficie construida consignada, de 189.724 m², que deriva de la consideración de las

"estanterías desmontables", que tiene como función dar apoyo en el almacenamiento, como superficie construida, aportando, al efecto de acreditar sus manifestaciones, nuevamente la escritura de Declaración de Obra Nueva, en la que consta una nave industrial de 120.359,55 m² construidos, y planos en formato dxf, como se indicaba, de los que se deduce una superficie construida de 123.945,92 m²; por lo que solicita que se modifique la descripción y valoración catastral del inmueble conforme a los datos aportados.



CUARTO.- El 21 de diciembre de 2020, la Administración Catastral vuelve a emitir una nueva "comunicación informativa" en el seno del recurso de reposición interpuesto, en la que indica:

En la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9-3-2016, reclamación 00/02599/2014, queda sentado que el inicio de un expediente de subsanación de discrepancias catastrales es discrecional para la Administración:

.../...

En el caso de un escrito de solicitud de modificación de la descripción catastral y de su valor catastral, como es el de número de registro REFERENCIA_2, es la Gerencia del Catastro quien tras analizar el contenido del escrito, si aprecia la existencia de discrepancias, inicia el procedimiento de subsanación de las mismas previsto en el artículo 18.1 del TRLCI, o en caso contrario, como es el que nos ocupa, contesta al escrito, informando de la no apreciación de errores, sin que se instruya ningún procedimiento administrativo.

Por lo tanto, no cabe la incoación por parte de esta Gerencia Regional de un procedimiento de subsanación de discrepancias, si no se aprecian errores en la valoración del bien inmueble de referencia.

La no incoación de un procedimiento de subsanación de discrepancias, ni puede ser considerada resolución desestimatoria de dicho procedimiento, ni desestimación expresa de un procedimiento que no se ha instruido.

En el caso que nos ocupa no se ha dictado ni notificado por parte de la Gerencia Regional ningún acto susceptible de ser impugnado a través de la presentación de preceptivo recurso de reposición, por lo que no puede ser calificado como tal su solicitud.

Finalmente se indica que esta comunicación tiene un carácter meramente informativo, por lo que no constituye un acto administrativo que pueda ser recurrido.

QUINTO.- Contra la anterior comunicación la entidad formula Reclamación Económico Administrativa, expediente número 08/09284/2021, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña en la que reitera las pretensiones ya manifestadas ante la Administración Catastral, respecto del error en la superficie construida computada.

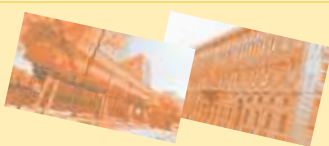
El Centro Gestor remite la reclamación formulada al Tribunal junto con un informe emitido al amparo de lo dispuesto en el art. 235.3 LGT, en el que, tras relatar lo expuesto en los anteriores antecedentes, finaliza indicando:

"Por ello, las cuestiones planteadas sobre la superficie del inmueble ya han sido tratadas mediante otro procedimiento previo más adecuado al efecto (subsanación de discrepancias) y con todas las garantías para ejercer las alegaciones que se estimen convenientes e interponer los recursos oportunos por parte de la sociedad reclamante."

SEXTO.- El 20 de diciembre de 2021, el Tribunal Regional resuelve inadmitir la reclamación formulada explicando:

SEGUNDO.- El objeto de la presente reclamación económico-administrativa lo constituye una Comunicación informativa, en respuesta al recurso de reposición presentado el 08/07/2020 frente a comunicación sobre subsanación de discrepancias. Al tratarse de un acto de trámite de un procedimiento administrativo, este tribunal ha





de plantearse si el acto recurrido es susceptible de ser impugnado, en cuyo caso nos encontraríamos ante una causa de inadmisibilidad del art. 239.4.a) de la LGT, que impide la revisión en vía económico-administrativa de los actos contra los que no quepa recurso.

TERCERO.- En el procedimiento administrativo, la revisión de los actos administrativos se regula en el Título V de la Ley 39/2015, siendo los medios de revisión de dos tipos: la revisión de oficio y los recursos administrativos. La revisión de oficio es la forma por la que la propia Administración fiscaliza la legalidad de sus propios actos por su iniciativa, dejándolos sin efecto, mientras que los recursos administrativos son el modo en que los administrados pueden impugnar un acto administrativo. Ahora bien, la Ley 39/2015 dispone las resoluciones administrativas contra las que proceden los recursos administrativos: "las resoluciones y los actos de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos". Por lo tanto, cabe recurso, en todo caso, contra las resoluciones definitivas que concluyen el procedimiento. Sin embargo, con respecto a los actos de trámite, es decir, aquéllos que se dictan en el curso del procedimiento, únicamente son susceptibles de recurso cuando "deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos".

Este tipo de actos de trámite se denominan cualificados y contra los mismos procede recurso. Por el contrario, no son recurribles los actos de trámite que no deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, ni determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, ni producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos, recibiendo estos actos la denominación de actos de trámite no cualificados.

Estas reglas y principios se proyectan también en el ámbito de la revisión de los actos tributarios y, en concreto, en el de las reclamaciones económico-administrativas. Así señala el art. 227.1 de la LGT lo siguiente:

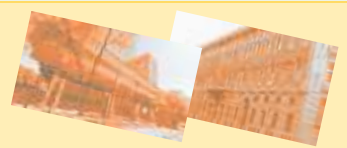
"La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes:

- a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.
- b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento".

Es decir, que solamente puede ser recurribles dos tipos de actos. Primero, los que amplíen o restrinjan la esfera patrimonial del interesado (letra "a"). Segundo, aquellos que finalicen el procedimiento o resuelvan la cuestión dilucidada en el procedimiento. (letra "b").

CUARTO.- Una vez sentadas estas premisas, hemos de trasladarlas al supuesto que se nos suscita.

Nos hallamos ante una reclamación formulada contra una Comunicación informativa en respuesta a un escrito presentado como recurso de reposición. Por lo tanto, dicha comunicación se trataba de un acto de trámite, puesto que no finaliza el procedimiento.



La terminación del procedimiento vendrá con la correspondiente resolución definitiva. Debemos, pues, determinar si dicha comunicación es o no un acto de trámite cualificado, esto es, si decide directa o indirectamente el fondo del asunto, o determina la imposibilidad de continuar el procedimiento, o produce indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos.

Resulta evidente que la comunicación no se pronuncia sobre el fondo del asunto, por cuanto en él no se determina ni resuelve el recurso, sino que se informa al interesado, en conclusión, que "no se ha dictado ni notificado por parte de la Gerencia Regional ningún acto susceptible de ser impugnado a través de la presentación de preceptivo recurso de reposición, por lo que no puede ser calificado como tal su solicitud".

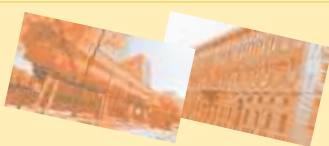
Tampoco supone para el interesado la imposibilidad de continuar el procedimiento, puesto que sigue siendo parte en el mismo. En cualquier caso, esta causa (la imposibilidad de continuar el procedimiento) está concebida para aquellos casos en que el administrado es apartado de un procedimiento administrativo que puede producirle efectos favorables (por ejemplo la adjudicación de un contrato), careciendo de sentido su aplicación a procedimientos susceptibles de desplegar efectos negativos sobre el administrado.

Por último, la comunicación tampoco causa al recurrente indefensión, pues precisamente se indica en la misma que "esta comunicación tiene un carácter meramente informativo, por lo que no constituye un acto administrativo que pueda ser recurrido", ni tampoco le produce perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos, toda vez que la comunicación no le deniega derecho alguno.

En virtud de estos razonamientos, este tribunal concluye que el acto objeto de la presente reclamación constituye un acto de trámite no cualificado y, consecuentemente, no es susceptible de ser impugnado, lo que nos conduce a declarar la inadmisibilidad de la esta reclamación, por ordenarlo así el art. 239.4.a) de la LGT.

SÉPTIMO.- Recibida notificación de la anterior resolución con fecha 12 de abril de 2022, el siguiente día 9 de mayo la sociedad deduce el presente Recurso de Alzada, en el que alega que la resolución emitida por el Tribunal Regional es contraria a Derecho, por cuanto afirma que el acto administrativo recurrido era un acto de trámite que no ponía fin al procedimiento, lo que no resulta ajustado a la realidad ya que precisamente la comunicación impugnada, o ponía fin al procedimiento administrativo o denegaba su inicio, siendo evidente que no tiene un carácter instrumental, sino que es una resolución final y que el Catastro no ha dictado ninguna otra al respecto con posterioridad, lo que, en contra de lo apreciado por el Tribunal, sí genera indefensión, porque sí se está denegando petición de rectificación del error cometido en la determinación de la superficie construida del inmueble mediante una "comunicación" que, en realidad, está resolviendo el recurso de reposición presentado, afirmando que no se había iniciado ningún procedimiento administrativo, cuando, sin embargo, si se ha iniciado, se le ha asignado número de expediente, el REFERENCIA_2, se ha emitido un requerimiento que nunca fue efectivamente notificado, y se ha resuelto, aunque mediante otra "comunicación informativa", por lo que "En el presente caso es obvio que con la resolución del recurso de reposición se producía la terminación del procedimiento, puesto que se deniega la petición de rectificación que se había formulado. Negar la posibilidad de recurso e impedir el acceso a un control por parte de los tribunales de esta actuación administrativa genera una





evidente indefensión a mi representada y supone una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española".

Por otra parte, reitera nuevamente la procedencia de rectificar la superficie construida asignada al inmueble, señalando que ya se han aportado los planos de todas las plantas del estado actual del edificio, con definición de los usos por cada zona, así como las secciones del edificio, en el formato "dxf" requerido por la Administración Catastral, en los que se puede apreciar que existen otros elementos que se corresponden con "estanterías desmontables" que tienen como función dar apoyo en el almacenamiento y que, erróneamente, han sido consideradas como superficie construida, lo que se deduce también de la declaración de obra nueva incorporada al expediente, aportando, además, un informe pericial de análisis de superficies computables, realizado en junio de 2024 por técnicos competentes al efecto, en el que se realiza un análisis de las superficies del inmueble, con la finalidad diferenciar lo que debe considerarse superficie construida como tal, y computable a todos los efectos, y las entreplantas metálicas, constituidas por elementos muebles no fijos y por tanto no computables a los efectos de la superficie del inmueble.

Termina solicitando que "se estime el recurso de alzada y se declare que la superficie construida del inmueble con referencia catastral número REFERENCIA_1 es de 123.945.92 m², con efectos desde el ejercicio 2017."

→ FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

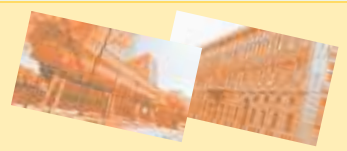
La conformidad a derecho de la resolución recurrida.

TERCERO.- Alega la recurrente que la inadmisión decretada por el Tribunal Regional le impide el acceso al control de lo actuado por la Gerencia del Catastro por parte de los Tribunales por cuanto con la contestación dada al recurso de reposición se produce la terminación del procedimiento.

Y en efecto, se comprueba que la Administración Catastral ha despachado tanto la solicitud de iniciación del citado procedimiento de subsanación de discrepancias como el recurso de reposición interpuesto contra su denegación con sendas "comunicaciones informativas" en las que, además, indicaba expresamente "que esta comunicación tiene un carácter meramente informativo, por lo que no constituye un acto administrativo que pueda ser recurrido".

Además, la Administración Catastral expone respecto de la posibilidad que tienen los interesados de instar a la Administración para que inicie un procedimiento de subsanación de discrepancias, que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 18.1 del TRLCI, sólo puede iniciarse de oficio por ésta, que este Tribunal Central ha dispuesto en diversas resoluciones,





como la de 9 de marzo de 2016 dictada en el procedimiento R.G. 00-2599-2014, que, al decidir que no procedía su iniciación, las Gerencias del Catastro no hacen sino ejercitar una potestad de su titularidad, no susceptible de impugnación, dado que el mencionado artículo no otorga acción ni facultad a los particulares para iniciarlo, ni tampoco supone una segunda oportunidad impugnatoria, fuera de plazo, de los actos firmes.

En primer lugar, debe recordarse que, efectivamente, este Tribunal ha dispuesto en resoluciones de 9 de marzo de 2016 (RG 00-2599-20), 22 de diciembre de 2022 (RG 5189-2018) y 29 de marzo de 2023 (RG 818-2020) que, al decidir que no procedía su iniciación, las Gerencias del Catastro no hacen sino ejercitar una potestad de su titularidad, no susceptible de impugnación, dado que el mencionado artículo no otorga acción ni facultad a los particulares para iniciarlo, ni tampoco supone una segunda oportunidad impugnatoria, fuera de plazo, de los actos firmes. De forma que la "Comunicación de no inicio" del procedimiento de subsanación de discrepancias regulado en el artículo 18.1 del texto refundido de la Ley del Catastro, constituye una mera comunicación de no apertura de dicho procedimiento no susceptible de impugnación.

Además dicha comunicación no cumple la condición señalada en el artículo 227 de la Ley General Tributaria para considerarse un acto susceptible de reclamación económico-administrativa, esto es, que de manera provisional o definitivamente reconozca o deniegue un derecho o declare una obligación o un deber, ni tampoco concurre la condición establecida en su apartado 1.b), para ser susceptible de reclamación.

Además, hemos afirmado, entre otras, en la Resolución de 22 de diciembre de 2021 (R.G. 00-3803-2020, F.D. 6º in fine: [...]).

En el mismo sentido se ha pronunciado el propio Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 1 de marzo de 2024 (rec. 9087/2022), FJ 3º: [...].

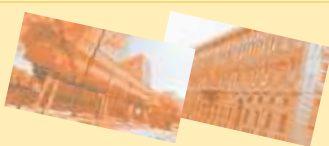
En resumen, podemos sintetizar por un lado que es criterio de este Tribunal Central y del Tribunal Supremo que aun siendo el procedimiento de subsanación de discrepancias susceptible de iniciación únicamente de oficio, esta iniciación es obligada si se da la circunstancia de la "discrepancia" entre realidad y descripción catastral en los términos expuestos en las citas precedentes, y por otro que este Tribunal Central también ha mantenido el criterio de que las "comunicaciones informativas" por las que se comunica a quien ha solicitado la iniciación de oficio de un procedimiento de subsanación de discrepancias, la decisión de no incoar el procedimiento no son susceptibles de impugnación.

Ahora bien, este Tribunal entiende procedente reconsiderar ese criterio por los motivos que se exponen en el siguiente Fundamento de Derecho.

CUARTO.- Consta a este Tribunal Económico Administrativo Central que mediante Auto de 22 de enero de 2025, el Tribunal Supremo ha admitido a trámite el recurso de casación n.º 1844/2024, disponiendo en el mismo: [...].

La admisión de este recurso de casación (que se une a la admisión en idénticos términos al recurso de casación 6909/2023) ha llevado a este Tribunal a analizar nuevamente esta cuestión a la luz de los argumentos vertidos en las Sentencias que han motivado la discrepancia en la doctrina contencioso administrativa causa de la casación, y de los diversos antecedentes aportados al efecto, en los que se destacan los argumentos de que el inicio de oficio no puede ser una prerrogativa absoluta del órgano administrativo y de





que la inimpugnabilidad de la decisión de no iniciar un procedimiento es incompatible con el necesario control judicial de los actos administrativos propio de un Estado de Derecho.

Como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 9 de febrero de 2022 (recurso n.º 126/2019), aunque referido al procedimiento de revocación, que es también un procedimiento que exclusivamente puede iniciarse de oficio aunque los interesados pueden promoverlo mediante escrito dirigido a la Administración competente: [...].

De manera que si existe la obligación legal para el órgano actuante de iniciar el procedimiento de subsanación de discrepancias, pues así lo indicaba tanto el Alto Tribunal en la Sentencia de 2024 anteriormente extractada como nosotros en nuestra Resolución de 2021 anteriormente reproducida, el cumplimiento de la misma debe estar sujeto al control judicial, pues así se desprende del mandato constitucional recogido en el artículo 106 de la Constitución y concordantes, como nos recuerda igualmente el Tribunal Supremo en Sentencia de 2022. Y el paso previo para poder ejercer dicho control es la propia revisión administrativa en los términos dispuestos en el Título V de la LGT por remisión del artículo 12.4 del Texto Refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, esto es, en lo que aquí debe concretarse, dando posibilidad de recurso potestativo de reposición y de reclamación económico administrativa a la resolución por la que se dispone la improcedencia de iniciar el procedimiento de subsanación de discrepancias.

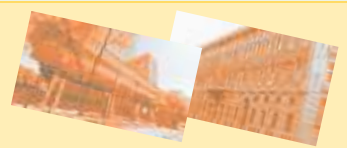
Debe pues concluirse en la procedencia de cambiar nuestro criterio y sustituirlo por la conclusión resultante de las anteriores reflexiones, esto es, que los actos por los que se dispone a solicitud del interesado la improcedencia de iniciar el procedimiento de subsanación de discrepancias son susceptibles de impugnación en los términos previstos en el artículo 12.4 del Texto Refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

QUINTO.- En lo que respecta al caso concreto, se observa que en la "comunicación informativa", se fundaba la improcedencia de iniciar el procedimiento en la falta de cumplimentación de una solicitud de documentación, con base en lo previsto en el artículo 73.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, que al regular el cumplimiento de trámites, dispone: "A los interesados que no cumplan lo dispuesto en los apartados anteriores, se les podrá declarar decaídos en su derecho al trámite correspondiente."

En primer lugar, el precepto que se cita de la ley reguladora del procedimiento administrativo forma parte de la regulación de la ordenación del procedimiento; no cabe aplicarlo sino cuando ya se está tramitando un procedimiento; el propio apartado uno del referido artículo 73 de la Ley 39/2015 se refiere a los trámites administrativos, luego no puede apreciarse incumplimiento alguno de trámite de un procedimiento que no solo no se había iniciado sino que se pretendía no iniciar.

Por otro lado, no consta en el expediente administrativo, como se ha señalado en la exposición de hechos, el requerimiento a que se refiere la comunicación informativa, de tal forma que este TEAR no puede acreditar ni su realidad, ni su contenido, ni su procedencia.

Por último, apreciamos que si el Catastro necesita planimetría con determinación de usos por zonas y por secciones del edificio, cuando menos existe una posible discrepancia entre realidad del edificio y descripción catastral cuya apreciación requiere de ese plano, lo que nos devuelve al punto de razonamiento en el que recordábamos que tanto este Tribunal Central como el Tribunal Supremo habíamos establecido que la Administración queda



obligada a incoar el procedimiento de subsanación cuando tenga conocimiento de un posible desajuste entre realidad y descripción, para poder dirimir sobre si realmente esta falta de concordancia se ha producido.

Ello conduce, sin entrar en más consideraciones, a anular lo actuado por contrario a derecho y procede en consecuencia, a la vista de que de la documentación aportada por la interesada, pudiera deducirse una disconformidad entre la descripción catastral del inmueble y la realidad, ordenar la retroacción de actuaciones a fin de que el Centro Gestor inicie un procedimiento de subsanación de discrepancias y, tras su correcta tramitación, con todas las garantías debidas, y teniendo en consideración toda la documentación que se estime pertinente, incluido el nuevo informe presentado por el interesado por primera vez ante esta instancia, se dicte la resolución que en Derecho proceda, con su correspondiente pie de recurso.

→ RESOLUCIÓN

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada, y acordando la retroacción de actuaciones, en los términos señalados en la presente resolución.



MPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

👉 **IRPF. RESOLUCIÓN** [22.04.2025]. TEAC. Sala Primera. **Rec. 00-01351-2024**

- Concepto: Impuesto Renta Personas Físicas.
- Naturaleza: ALZADA. UNIFICACIÓN DE CRITERIO
- RECURRENTE: DTOR DPTO GESTION TRIB AEAT - NIF Q2826000H

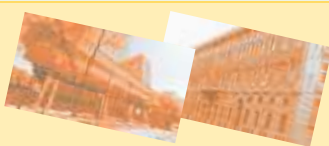
¡ATENCIÓN!: Consultar texto original en WEB MH: [DYCTEA](#)

→ **ASUNTO:** IRPF. Rendimiento neto del trabajo. Gastos deducibles del art. 19.2 f) segundo párrafo de la Ley 35/2006, del IRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en los casos en que el reconocimiento de la incapacidad de que se trate tenga efectos en un determinado momento a lo largo del período impositivo.

CRITERIO

«La aplicación de la minoración adicional de los rendimientos del trabajo de 3.500 euros ó de 7.750 euros, según el grado de discapacidad, que el art. 19.2 f) segundo párrafo de la Ley 35/2006, en la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, contempla en los casos en que el reconocimiento de la incapacidad de que se trate tenga efectos en un determinado momento a lo largo del período impositivo, después del inicio del mismo y antes de la fecha del devengo, no se ha de llevar a cabo prorrateando el importe respectivo de 3.500 o 7.750 euros, sino que esa minoración adicional sólo podrá proyectarse sobre los específicos rendimientos del trabajo obtenidos como trabajador activo con discapacidad. Lo que supone que ese incremento de los gastos deducibles de hasta 3.500 euros ó 7.750





euros anuales (según el grado de discapacidad) podrá como máximo dejar en cero el importe de esos rendimientos del trabajo obtenidos como una persona con discapacidad que trabaja, pero nunca ir más allá, en el sentido de que nunca podrán minorar los otros rendimientos del trabajo distintos que ese sujeto haya podido obtener en el mismo año o ejercicio»

→ ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 22 de diciembre de 2023, la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 24/07/2023, recaída en la reclamación nº. 46-11392-2022, en su día interpuesta por D. Xy (y al que en adelante nos referiremos simplemente como "el Sr. Xy", o "el obligado" o "el interesado" o "la parte"), frente a la desestimación por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Administración de Sagunto (Valencia) el 13/09/2022 de la solicitud de rectificación de su declaración-autoliquidación relativa al I.R.P.F del año 2020, que el obligado había presentado unos meses antes.

SEGUNDO.- El interesado presentó en plazo (en junio de 2021) la declaración-autoliquidación atinente a su tributación por el I.R.P.F del año 2020, en la que, además de otras magnitudes, declaró haber obtenido unos ingresos del trabajo de 19.214,78 euros, y autoliquidación con un resultado final de 11,18 euros a ingresar.

Transcurrido el plazo de declaración-autoliquidación de ese impuesto y período (I.R.P.F del 2020), y concretamente el 11/03/2022, el interesado presentó a la A.E.A.T. una solicitud de rectificación de esa declaración-autoliquidación, al entender que a los ingresos del trabajo que había declarado, y además de otros gastos deducibles que ya había declarado también, les resultaba de aplicación el gasto deducible de 3.500 euros aplicable a los "rendimientos del trabajo obtenidos por personas con discapacidad", ya que él tenía reconocido desde el 30/12/2020 un grado de discapacidad del 38 por 100.

Mediante acuerdo de 13/09/2022, la Dependencia de Gestión Tributaria de la Administración de Sagunto (Valencia) estimó parcialmente esa solicitud.

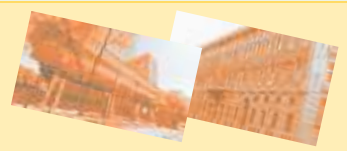
La Oficina gestora entendió que el interesado tenía derecho a aplicar a sus rendimientos íntegros del trabajo el gasto deducible aplicable a los "rendimientos del trabajo obtenidos por personas con discapacidad", que cuantificó en 77,92 euros, al haberse reconocido la discapacidad con efectos desde el 30/12/2020.

La motivación de la Oficina gestora al respecto fue literalmente como sigue: [...].

«a partir de la reforma de la ley del IRPF de 2014, los gastos deducibles a que se refiere la letra f) del art. 19.2 LIRPF tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo, una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado.

Cuando el contribuyente obtenga en el mismo período impositivo rendimientos de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible -de los previstos en el segundo y tercer párrafo de dicha letra f)- y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuirá exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar. En el caso de los obtenidos como trabajador activo con discapacidad solo a partir de la fecha en que surta efectos el reconocimiento de la discapacidad.





Por todo ello se le aplica los Mínimos como discapacitado que le corresponden y se le aplica el porcentaje como trabajador en activo que le corresponde, aplicando el importe del rendimiento neto previo obtenido como trabajador en activo con discapacidad desde la fecha en que se le reconoce la Discapacidad»

TERCERO.- Frente a ese acuerdo sólo parcialmente estimatorio de su solicitud de que se rectificara su declaración-autoliquidación del I.R.P.F. de 2020, el interesado interpuso una reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de la Comunidad Valenciana, que le dio a la misma el nº. 46-11392-2022. Reclamación que ese T.E.A.R. estimó en parte mediante una resolución de 24/07/2023, en la que esa estimación de la reclamación la motivó como sigue:[...].

CUARTO.- Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Valencia, la Directora del Departamento de Gestión interpuso el 22/12/2023, con entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central el 21 de febrero de 2024, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando al hacerlo las alegaciones y la conclusión siguientes:[...].

QUINTO.- El T.E.A.R. de Valencia notificó la interposición de tal recurso extraordinario al obligado, que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado, y cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del art. 242.3 de la Ley 58/2003, abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuviera a bien.

Trámite en el que el obligado no presentó alegación alguna.

→ FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

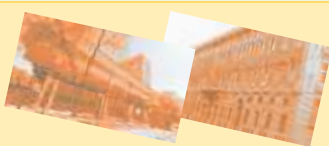
SEGUNDO.- La cuestión objeto de debate en el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio alcanza a la aplicación de lo previsto en las dos normas que han de aplicarse:

I.- El tercer párrafo del apartado 2 del art. 19 "Rendimiento neto del trabajo" de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en su redacción por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias; artículo 19 que reza:[...].

II.- Y en el apartado 2 del art. 11 "Otros gastos deducibles" del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007, de 30 de marzo), en su redacción por el R.D. 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican los Reglamentos del I.R.P.F. y del I.R.N.R., que dispone: [...].

Y se concreta en la aplicación de la posibilidad de deducir esos otros 3.500 ó 7.750 euros anuales que ahí (en ese art. 19.2) se contemplan, en los casos en los que el





reconocimiento de la discapacidad del obligado concernido tiene efectos mediando el año de que se trate.

En definitiva, como señala la Directora recurrente, la cuestión que se plantea es la determinación de la forma de calcular el importe de los gastos deducibles por trabajador activo con discapacidad previstos en el artículo 19.2.f) párrafo 3º de la LIRPF, cuando el reconocimiento del grado de discapacidad tiene lugar en algún momento a lo largo del período impositivo, después del inicio y antes de la fecha del devengo.

TERCERO.- Tres importantes precisiones previas.

I.- Una es puramente terminológica, y alcanza a que, dada la cuestión que nos va a ocupar, ya advertimos de que en lo sigue hablaremos siempre de "personas con discapacidad", atendiendo así al espíritu que ha impulsado y recoge la reciente Reforma de 15 de febrero de 2024 del art. 49 de nuestra Constitución.

Las otras dos alcanzan a dos cuestiones que están en el núcleo de lo que aquí hemos de resolver, pero sin ser dos cuestiones a las que alcance el debate que se plantea, sin perjuicio de lo cual, este Tribunal considera que son cuestiones en las que reparar debidamente.

II.- Como hemos dicho, estamos ante un problema que surge cuando el reconocimiento de la minusvalía del obligado concernido tiene efectos mediando el año de que se trate, pues bien las primera de esas dos cuestiones nucleares pero no debatidas alcanza al propio reconocimiento de la discapacidad de que se trate.

El apartado 3 del art. 60 "Mínimo por discapacidad" de la Ley del Impuesto dispone que:[...].

Prescripción legal que en su primer párrafo llama a unas condiciones reglamentarias, que se encuentran en el art. 74 del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007, de 30 de marzo), que dispone:[...].

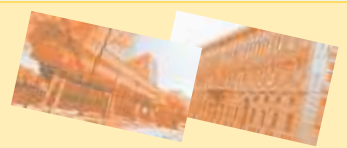
Como vemos, son varias las formas en que esa acreditación puede producirse.

Y en todas ellas lo relevante será el que se declare como momento en que la incapacidad de que se trate tiene efectos; por lo tanto, lo relevante no será el momento en que el correspondiente certificado o resolución se haya dictado o notificado, sino el momento a partir del cual se reconozca que tal incapacidad tenga ya efectos.

Un reconocimiento de efectos que puede tener un evidente y pacífico carácter retroactivo, como ocurrió en el caso que nos ocupa, en el que, como consta en el expediente, el Órgano competente de la Generalitat Valenciana reconoció la incapacidad del interesado con un acuerdo de 07/08/2022, con fecha de efectos de 30/12/2020, es decir, con efecto de más de un año y medio antes que la fecha del acuerdo de reconocimiento.

III.- Como se acaba de explicar, la Ley y el Reglamento contemplan varias vías para acreditar la incapacidad que corresponda.

Vías específicas las que ahí se recogen para tal acreditación que, no obstante como así lo ha reconocido el T.S. en su sentencia de 08/03/2023 (Rec. de casación 1.269/2021) para un supuesto distinto pero a estos efectos plenamente asimilable a los que nos ocupan, no deben impedir que la discapacidad de que se trate pueda acreditarse mediante cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.



CUARTO.- Los antecedentes de la figura tributaria que aquí vamos a examinar.

El otorgar cierta protección a las personas con discapacidad, por la vía de permitirles disfrutar de ciertos beneficios fiscales en sede del mismo, es algo que ha estado presente de siempre en nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; algo que va de suyo teniendo en cuenta la especial protección que debe procurarse al colectivo según el art. 49 de nuestra Constitución.

Por no remontarnos a más atrás, la redacción original de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya contemplaba en su art. 78.Uno.d) unas deducciones específicas para:[...].

Ayudas para favorecer a todo el colectivo de personas con discapacidad que permanecieron en la redacción original de la siguiente ley del impuesto, en el art. 40 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, aunque en esa Ley 40/1998 lo que antes eran "deducciones" de la cuota pasaron a ser unas partidas que reducían las bases imponibles.

Pues éstas -las "reducciones" de las bases imponibles del I.R.P.F.- se regulaban en el Capítulo VI del Título II de dicha Ley (arts. 46 y ss.), con lo que resulta más ilustrativo decir de las partidas que nos ocupan "minoraban" las bases imponibles.

Durante su vigencia, la Ley 40/1998 sufrió diversas modificaciones, de las que, para lo que aquí nos ocupa, la esencial fue la que trajo la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, pues, a partir de tal modificación, esas ayudas para favorecer a todo el colectivo de personas con discapacidad pasaron a ser, como otras que atendían a otros motivos y/o finalidades, unas auténticas "reducciones" -art. 54 de la Ley 58/2003 General Tributaria- entre las bases imponibles y liquidable del Impuesto, como lo recogió el Preámbulo de esa Ley 46/2002:[...].

Reducciones para las personas con discapacidad que estaban reguladas en un artículo específico, el art. 47.quinquies "Reducciones por discapacidad", en el que además de mantenerse unas ayudas genéricas para favorecer a todo el colectivo de personas con discapacidad, en el apartado 3 del mismo se crearon ex novo unas que alcanzaban específicamente a los contribuyentes discapacitados que obtuvieran rendimientos del trabajo como trabajadores activos: [...].

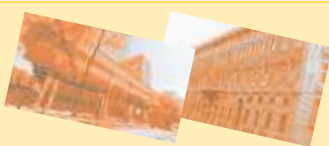
Reducciones genéricas para tal colectivo, y específicas para los contribuyentes discapacitados que obtuvieran rendimientos del trabajo como trabajadores activos, que pasaron al art. 58 "Reducciones por discapacidad" del T.R. del I.R.P.F. del R.D. Leg. 3/2004, que refundió la Ley 40/1998; art. 58 que se antoja innecesario transcribir.

T.R. que fue derogado por la actual ley del Impuesto, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Vigentes esas normas precedentes, nunca se planteó la cuestión de que la aplicación de esos beneficios fiscales exigiese un prorrateo en los casos en los que el grado de discapacidad hubiera sido reconocido en algún momento a lo largo del período impositivo.

Esos beneficios fiscales podían aplicarlos los que tuviesen los grados de discapacidad requeridos al momento del devengo del impuesto, es decir el último día del período impositivo.





QUINTO.- La figura tributaria que nos ocupa en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades.

En su redacción original, las ayudas genéricas para favorecer a todo el colectivo de personas con discapacidad, la Ley 35/2006 las llevó a uno de los artículos que configuran esa nueva categoría de partidas que recogen las cantidades que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, minoran las bases liquidables del Impuesto, de suerte que no se someten a tributación por el mismo, concretamente al art. 60 "Mínimo por discapacidad".

Mientras que las específicas ayudas para los contribuyentes discapacitados que obtuvieran rendimientos del trabajo como trabajadores activos, las derivó a otra, también nueva, categoría en el apartado 3 de su art. 20 "Reducción por obtención de rendimientos del trabajo":[...].

Unas reducciones, éstas del art. 20, que tampoco eran técnicamente unas "reducciones" del art. 54 de la Ley 58/2003 General Tributaria, pues lo que hacían eran minorar los rendimientos netos del trabajo, y repárese que eso es lo que se recogía en la propia literalidad de ese art. 20: "... El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías ..., ... Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en ..."

Unas minoraciones de los rendimientos del trabajo que podían aplicar las personas con discapacidad que obtuvieran tales rendimientos como trabajadores activos; y unas reducciones de las que nada se decía en la redacción original del Reglamento del Impuesto, aprobado por el R.D. 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

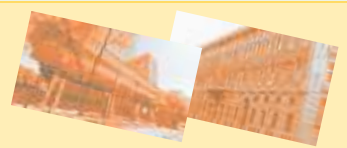
Vigente esa redacción inicial, el problema que nos ocupa seguía sin plantearse; esas reducciones del art. 20.3 tenían que aplicarse siempre que el trabajador en activo tuviese uno de los grados de discapacidad requeridos por la norma a partir de cualquier momento del año, y sin que nadie se plantease la exigencia de acudir al prorrateo cuando tal discapacidad no hubiese concurrido durante todo el periodo impositivo completo, por haberse reconocido mediado el mismo.

Y el que eso era así lo reconoce la propia Directora recurrente en su recurso, en un párrafo en el que se refiere a la situación vigente esa redacción inicial: [...].

Pero la regulación que la figura tenía en la redacción original de la Ley 35/2006, se modificó después por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

La modificación consistió en que, esas minoraciones adicionales de los rendimientos del trabajo para los trabajadores activos que tuviesen los grados de discapacidad exigidos, que hasta entonces estaban en el apartado 3 del art. 20 "Reducción por obtención de rendimientos del trabajo", pasaron a ser unos gastos deducibles adicionales de los que pueden deducirse de los rendimientos íntegros de trabajo que recoge el apartado 2 del art.





19 "Rendimiento neto del trabajo"; art. 19 que ya hemos reproducido en el Fundamento de Derecho segundo, por lo que omitimos volver a hacerlo.

Una modificación técnica, y con un indudable alcance que de inmediato examinaremos, pero que no alcanzó a la calificación del específico beneficio fiscal concernido, como así lo vino a recoger en su preámbulo la propia Ley 26/2014 que trajo esa modificación, en el que respecto de la concreta modificación que nos ocupa recogió siguiente: [...].

Por tanto, el beneficio fiscal que nos ocupa siguió siendo una específica minoración adicional deducible de los rendimientos del trabajo, es decir, siguió siendo lo que hasta entonces era.

Aunque esa modificación sí que trajo otra importante novedad, que es la que concretamente nos va a ocupar, y que es la que se contiene en el último párrafo de la letra f) del apartado 2 de la nueva redacción del art. 19 de la Ley del Impuesto por la Ley 26/2014; letra f) que, recuérdese, tras esa modificación dispone, y resaltamos en negrita su último párrafo, lo siguiente: [...].

Novedad que cobró todo su sentido con la consiguiente modificación del Reglamento del Impuesto, que, como hemos recogido antes, hasta entonces nada decía al respecto, y que vio modificado su art. 11 por el R.D. 633/2015, de 10 de julio, que añadió a ese art. 11 un nuevo apartado 2 que pasó a disponer: [...].

Y fue, tras esas modificaciones, cuando la D.G.T. modificó su criterio respecto de lo que aquí nos ocupa, como también así lo recoge la Directora recurrente en su recurso: [...].

En las contestaciones a esas dos consultas vinculantes que señala la Directora recurrente, la D.G.T. razonó lo siguiente: En la V1086-19 de 21/05/2019. [...].

SEXTO. Pues bien, ya adelanta este Tribunal que no comparte el criterio del Tribunal Regional.

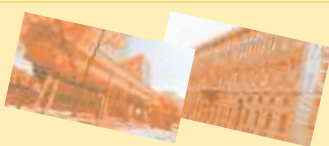
A juicio de este Tribunal, la aplicación de la minoración adicional de los rendimientos del trabajo de 3.500 euros ó de 7.750 euros, según el grado de discapacidad, que el art. 19.2 de la Ley del Impuesto contempla, en los casos en que el reconocimiento de la incapacidad de que se trate tenga efectos en un determinado momento a lo largo del período impositivo, después del inicio del mismo y antes de la fecha del devengo, sólo podrá proyectarse sobre los específicos rendimientos del trabajo obtenidos como trabajador activo con discapacidad, y nunca ir más allá, en el sentido de que nunca podrá minorar los otros rendimientos del trabajo distintos que ese sujeto haya podido obtener en el mismo año o ejercicio.

Lo que así entendemos atendiendo a la "literalidad", al "contexto", a la "génesis", y a la "finalidad" de lo que esos arts. 19.2.f) y 11.2 recogen, tal y como vamos a explicar a continuación.

Y con "literalidad", "contexto", "génesis", y "finalidad" apelamos al primero -el literal-, al segundo -el sistemático-, al tercero -el de los antecedentes históricos y legislativos-, y al fundamental -el teleológico- de los cánones hermenéuticos de interpretación del art. 3.1 del Código civil: [...].

Que son los que han de aplicarse también en el ámbito tributario según dispone el art. 12.1 de la LGT: [...].



**Empecemos con el primero, con la literalidad de esas dos normas.**

Enfocándonos en el beneficio para trabajadores activos con discapacidad, como literalmente recoge dicho precepto, el art. 11.2 del Reglamento contempla supuestos en los que el contribuyente concernido ha obtenido a largo del período impositivo de que se trate dos o más rendimientos del trabajo distintos: (I) uno como rendimiento del trabajo de persona con discapacidad que trabaja; y (II) otro (s) como rendimiento (s) del trabajo distinto (s); rendimiento (s) distinto (s) que puede (n) corresponder, por ejemplo, a que haya percibido prestaciones de un Plan de Pensiones, o porque haya habido una parte del año en la que todavía no estaba discapacitado y en ese período hubiera percibido rendimientos por su trabajo, o por otros supuestos.

Y para tales supuestos, lo que ese art. 11.2 dispone es que el incremento de los gastos deducibles de hasta 3.500 euros ó 7.750 euros anuales (según el grado de discapacidad) deberá atribuirse exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar, es decir a los rendimientos del trabajo obtenidos como una persona con discapacidad que trabaja; lo que ha de ponerse en conexión con lo que recoge el último párrafo del art. 19.2.f) de la Ley de que: [...].

Lo que supone que ese incremento de los gastos deducible de hasta 3.500 euros ó 7.750 euros anuales (según el grado de discapacidad) podrá como máximo dejar en cero el importe de esos rendimientos del trabajo obtenidos como una persona con discapacidad que trabaja, pero nunca ir más allá, en el sentido de que nunca podrán minorar los otros rendimientos del trabajo distintos que ese sujeto haya podido obtener, como los que antes se han indicado: por ejemplo, por haber percibido prestaciones de un Plan de Pensiones, o por haber percibido rendimientos del trabajo en una parte del año en la que todavía no estuviera discapacitado.

Y eso es lo que recoge la pura literalidad de esos dos preceptos, que son los que regulan y delimitan la limitación que nos ocupa.

El contexto, y los antecedentes legislativos de esas dos normas.

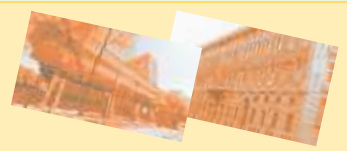
Como antes hemos visto, hasta que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, modificó el beneficio fiscal, llevándolo a los términos en que ahora está, el específico beneficio fiscal que nos ocupa estaba en el art. 20.3 de la Ley del Impuesto, también como una específica minoración de los rendimientos del trabajo, aunque tildada de "reducción" pero técnicamente sin serlo: [...].

Y en el apartado 4 de ese art. 20 también existía una limitación: [...].

Una limitación que sigue existiendo en el último párrafo de la actual redacción del art. 20: [...].

Pues bien, esas dos limitaciones legales, (I) la que antes existía en apartado 4 del art. 20 y sigue existiendo en el último párrafo de la actual redacción del mismo, y (II) la que ahora existe en el último párrafo de la letra f) del art. 19.2, que, aunque parecen similares, tienen sin embargo un alcance muy distinto; tan distinto que da que pensar que fue precisamente lo que ahora vamos a exponer lo que motivó a que se llevara a cabo la modificación normativa de trasladar el específico beneficio que nos ocupa del art. 20 al 19.

La limitación que antes existía --y sigue existiendo-- en el art. 20 era una limitación que, repárese en ello, alcanzaba al saldo de todos los rendimientos del trabajo que el



contribuyente pudiese haber obtenido; limitación que impedía que como consecuencia de las minoraciones-reducciones que ese art. 20 contemplaba -y la que ahora contempla- el saldo resultante pudiera ser negativo.

Con lo que resulta evidente que, vigente esa regulación anterior, las minoraciones-reducciones adicionales que el art. 20.3 contemplaba para los contribuyentes con discapacidad que obtuvieran rendimientos del trabajo como trabajadores activos podían servir también para minorar otros rendimientos del trabajo que esos contribuyentes pudiesen obtener, hasta llegar a agotarlos, siempre que el saldo resultante no llegara a ser negativo.

Y eso suponía técnicamente un problema, pues el beneficio fiscal que nos ocupa podía llegar a proyectarse y beneficiar a unas rentas distintas de las específicas a las que estaba destinado: a los rendimientos del trabajo obtenidos como trabajadores activos por personas con discapacidad.

Un problema que se eliminó con la modificación normativa que trajo la Ley 26/2014, pues según el actual art. 19.2.f) la minoración adicional de hasta 3.500 euros ó 7.750 euros anuales (según el grado de discapacidad) ha de aplicarse a tales rendimientos del trabajo: a los obtenidos por personas con discapacidad como trabajadores activos; y, por si cupiera alguna duda al respecto, eso es precisamente lo que el nuevo apartado 2 del Reglamento deja meridianamente claro.

A juicio de este Tribunal, eso fue lo pretendió y consiguió esa reforma normativa.

Y al mismo resultado se llega con el canon interpretativo fundamental, examinando el espíritu y finalidad de la limitación que regulan y delimitan esas dos normas.

El específico beneficio fiscal que tenemos entre manos lo que pretende es favorecer a las personas con discapacidad que, a pesar de esa discapacidad, tienen una actividad como trabajadores activos que les genera los correspondientes rendimientos del trabajo, permitiendo que, a la hora de tributar por tales "específicos" ingresos, puedan minorar la cuantía de esas específicas rentas con determinados importes adicionales.

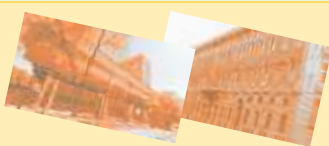
En eso consiste el beneficio que tenemos entre manos, y ésa su finalidad. Y la misma tiene que ser, y es, la finalidad de la limitación que nos ocupa.

Lo que se trata es de que puedan minorarse con unos importes adicionales las rentas que los trabajadores con discapacidad que obtienen como trabajadores activos, pero sólo esas rentas y no otras, aunque también sean rentas del trabajo.

Siendo así, es manifiesto que, para los casos como el que nos ocupan, en los que el reconocimiento de la incapacidad de que se trate tiene efectos en un determinado momento a lo largo del período impositivo, después del inicio del mismo y antes de la fecha del devengo, la interpretación aquí propugnada favorece, sin limitación alguna que la norma no contempla, la aplicación del beneficio hasta su límite máximo a los trabajadores con discapacidad que obtienen rentas del trabajo como trabajadores activos; y por, otra parte, circunscribe la aplicación del beneficio, para que éste que no pueda proyectarse a otras rentas distintas de éstas a las que está específicamente dirigido.

SÉPTIMO.-Sentado lo anterior, por una parte debe concluirse que la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana fue errónea.





Ese T.E.A.R. resolvió que, al resultar improcedente el prorrateo del importe de 3.500 euros que el art. 19.2 de la Ley del Impuesto contempla, el interesado tenía derecho a aplicar tal importe, minorando con ello, sus rendimientos del trabajo del año 2020.

Pero, siguiendo el criterio que este Tribunal establece en la presente resolución, esa minoración de 3.500 euros sólo puede alcanzar a los específicos rendimientos netos previos del trabajo obtenidos como trabajador activo con discapacidad; y en el caso que nos ocupa el interesado, que tuvo un total de rendimientos del trabajo en 2020 de 19.214,78 euros, vio reconocida su discapacidad con efectos de 30/12/2020; con lo que, esa minoración adicional del art. 19.2 sólo pudo proyectarse y alcanzar a los rendimientos netos previos del trabajo que hubiera obtenido los días 30 y 31 de diciembre de 2020 que, aunque en el expediente no se especifica, se antoja que debieron ser muy inferiores a 3.500 euros; lo que habría determinado la improcedencia de aplicar esa minoración adicional en todo lo que hubiera superado a los rendimientos netos previos obtenidos en esos dos días.

Y por otra parte, considera este Tribunal que el recurso de la Directora ha de ser desestimado.

[...]

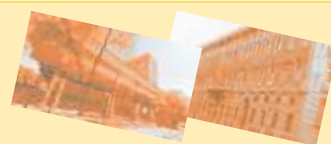
De la literalidad de lo expresado en el citado párrafo resulta que lo que la Directora propugna es que en los casos en los que se declare que la incapacidad de que se trate tiene efectos desde un determinado momento a lo largo del período impositivo, después del inicio del mismo y antes de la fecha del devengo, el importe en el que podrá minorarse el rendimiento del trabajo obtenido como trabajador en activo con discapacidad, debe ser el resultado de prorratear los 3.500 euros ó 7.750 euros anuales (según el grado de discapacidad) en función del número de días el año que hayan transcurrido desde la fecha en que la discapacidad reconocida tenga efectos hasta el 31 de diciembre del año correspondiente; es decir, con ese prorrateo. De forma que en el presente caso, la minoración sería de 19,18 euros ($3500/365 \times 2$ días).

Interpretación ésta que no puede aceptarse a la vista de los argumentos desarrollados anteriormente en apoyo de la interpretación que este TEAC estima la correcta, procediendo así la desestimación del presente recurso.

→ **ACUERDO DE UNIFICACIÓN DE CRITERIO EN EL SENTIDO SIGUIENTE:**

Por todo ello, EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA A.E.A.T., acuerda DESESTIMARLO y fijar como criterio al respecto el siguiente:

«La aplicación de la minoración adicional de los rendimientos del trabajo de 3.500 euros ó de 7.750 euros, según el grado de discapacidad, que el art. 19.2 f) segundo párrafo de la Ley 35/2006, en la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, contempla en los casos en que el reconocimiento de la incapacidad de que se trate tenga efectos en un determinado momento a lo largo del período impositivo, después del inicio del mismo y antes de la fecha del devengo, no se ha de llevar a cabo prorrateando el importe respectivo de 3.500 o 7.750 euros, sino que esa minoración adicional sólo podrá proyectarse sobre los específicos rendimientos del trabajo obtenidos como trabajador activo con discapacidad. Lo que supone que ese incremento de los gastos deducible de hasta 3.500 euros ó 7.750 euros anuales (según el grado de



discapacidad) podrá como máximo dejar en cero el importe de esos rendimientos del trabajo obtenidos como una persona con discapacidad que trabaja, pero nunca ir más allá, en el sentido de que nunca podrán minorar los otros rendimientos del trabajo distintos que ese sujeto haya podido obtener en el mismo año o ejercicio»

B) Resoluciones (RESEÑA)



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 **IS. RESOLUCIÓN** [22.04.2025]. TEAC. Sala Primera. **Rec. 00-05274-2024**

- Concepto: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.
- Naturaleza: ALZADA. UNIFICACIÓN DE CRITERIO
- RECURRENTE: DTOR DPTO GESTION TRIB AEAT

¡ATENCIÓN!: Consultar texto original en WEB MH: [DYCTEA](#)

➔ **ASUNTO:** LGT. Eficacia temporal del artículo 117.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 13/2022, de 26 de julio, en relación con la comprobación de los regímenes fiscales especiales.

CRITERIO

La eficacia temporal del artículo 117.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 13/2022, de 26 de julio, en relación con la comprobación de los regímenes fiscales especiales, resulta aplicable a los procedimientos gestores iniciados con posterioridad a su entrada en vigor (01/01/2023), cualquiera que sea el contenido material de dicho procedimiento, es decir, cualquiera que sea el período impositivo al que se refiera el procedimiento gestor.

➔ MAYO, 2025

A) Resoluciones (CON INCLUSIÓN DE PARTICULARES)

👉 **IRPF. RESOLUCIÓN** 22.05.2025. TEAC. Sala Primera. **Rec. 00/01902/2024/00/00**

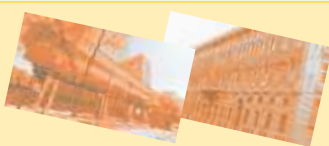
- Concepto: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)
- Naturaleza: RECURSO DE ALZADA
- RECURRENTE: [...]

¡ATENCIÓN!: Consultar texto original en WEB MH: [DYCTEA](#)

➔ **ASUNTO:** IRPF. Operaciones vinculadas. Administrador persona jurídica. Persona física designada como representante de una entidad. Existencia de operación vinculada entre la persona física y la sociedad administradora. Método del precio libre comparable.

CRITERIO





La operación vinculada entre una sociedad A y su consejero o administrador persona física por la que este último asiste a los Consejos de Administración de otra entidad, Sociedad B, de la que la sociedad A es consejera, no implica un supuesto de doble vinculación, ya que el art. 18.2.b) LIS excluye expresamente del ámbito de la vinculación la retribución percibida por la sociedad por el ejercicio de su función de consejera o administradora de otra. Por ello, la retribución pagada por la sociedad B a la sociedad A por asistencia al Consejo de Administración es un valor adecuado a efectos del método del precio libre comparable del art. 18.4.a) LIS respecto a la operación vinculada entre la sociedad A consejera y su administrador persona física que asiste a los Consejos de Administración.

Criterio reiterado en resolución de 22-05-2025, RG 6500/2022.

→ ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 01/03/2024 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 29/02/2024 contra la resolución dictada el 18-01-2024, en primera instancia, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña en las reclamaciones económico-administrativas 08-13972-2022, 08-19016-2022, 08-19017-2022, 08-19018-2022, 08-06899-2023, 08-13743-2023, 08-13744-2023 y 08-13745-2023 acumuladas. La resolución desestima las reclamaciones planteadas contra acuerdo de liquidación provisional por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ejercicios 2016 a 2019, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de ... de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por un importe total a ingresar de 700.368,25 euros así como contra acuerdo de imposición de sanción derivado de la citada liquidación. La cuantía del recurso asciende a 207.908,18 euros (liquidación IRPF ejercicio 2019).

SEGUNDO.- Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por los órganos de la Inspección Regional, en fecha 04-11-2022 se dictó el correspondiente acuerdo de liquidación de carácter provisional. En el que se hizo constar que:

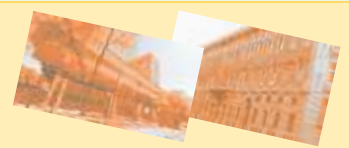
a) Había presentado autoliquidación, en régimen de tributación individual, por el IRPF ejercicios 2016 a 2019.

b) Las actuaciones se iniciaron mediante comunicación de inicio notificada en fecha 13-05-2021 con alcance general de los periodos objeto de comprobación del IRPF. El obligado tributario es socio de la entidad **XZ** (...) (XZ), ostentando un 43,53% en los ejercicios 2016 a 2018 y 44,94% en 2019 (el resto de capital lo ostenta su cónyuge). Además es administrador único en 2016 y solidario (con su hija) a partir de 2017 de la citada entidad.

Desde la escisión de **XZ** el ... -2016 (aunque la citada operación de reestructuración empieza a ser efectiva en 2018) es presidente de **TW**, SL (...) (TW), convirtiéndose en la nueva sociedad administradora de las entidades del Grupo en sustitución de **XZ** (la remuneración pactada con XZ pasa a ser favor de la nueva sociedad, TW). Desde ... de 2018 el obligado tributario ostenta la condición de socio de **TW** con una participación de 43,52 %.

La entidad **XZ** fue constituida en fecha ... -1991 y es una sociedad holding que participa en dos grupos de sociedades: el Grupo **DM** SL (DM) (participando en un 70%) y el Grupo **QR**.





La principal actividad de XZ consiste en el ejercicio de funciones de administradora de DM. La entidad XZ es administradora social de varias empresas en las que participa de forma indirecta y principalmente a través de la sociedad **DM** (en la que participa un 70%) y para la que se nombra al obligado tributario como persona física representante de la persona jurídica.

En los ejercicios comprobados el obligado tributario ha declarado rendimientos del trabajo sujetos y no exentos percibidos de la sociedad **XZ** por importe de 131.950 euros en 2016 y 2017 y de 75.400 euros en 2018 y de la entidad **TW** por importe de 56.550 euros en 2018 y 131.950 euros en 2019. Estas rentas se obtienen por el ejercicio de funciones como persona física representante de XZ (2016 a 2018) y TW (2018 a 2019) en sus funciones de administradora. El obligado no presta servicios en otras ramas de actividad de **XZ / TW**.

c) Sin embargo, en el curso de la comprobación, tras la valoración conjunta de los indicios recabados, la Inspección regularizó a valor de mercado las operaciones vinculadas entre el obligado tributario y las entidades **XZ** y **TW** por los servicios de administración prestados por el citado obligado tributario como persona física representante de la sociedades vinculadas (administradoras de diversas empresas en las que participa indirectamente a través de **DM**).

TERCERO.- Trayendo causa de los hechos descritos, en fecha 22-05-2023 se dictó acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, por un importe total de 212.687,35 euros, por la comisión de una infracción tributaria leve tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del ejercicio 2018. Además, en el resto de ejercicios (2016, 2017 Y 2019) se sanciona por la comisión de una infracción grave prevista en el artículo 18.13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) consistente en no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

CUARTO.- Disconforme con los acuerdos anteriores, de liquidación y de sanción, se interpuso frente a los mismos sendas reclamaciones económico administrativas dirigidas al TEAR de Cataluña que se tramitaron de forma acumulada las cuales fueron desestimadas en □ económico-administrativas dirigidas al TEAR de Cataluña, que se tramitaron de forma acumulada, las cuales fueron desestimadas en resolución de fecha 18-01-2024, notificada el 29-01-2024.

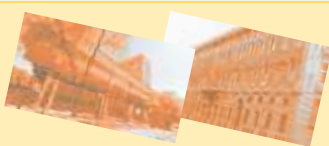
QUINTO.- Frente a la resolución del TEAR, se interpuso el presente recurso de alzada ante este TEAC.

SEXTO.- El 16-10-2024 tuvo lugar la entrada de un escrito complementario de alegaciones, haciendo referencia a la reciente sentencia del Tribunal Supremo (TS) de fecha 15-07-2024 (núm. recurso 7861/2022).

→ FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad





previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO. - Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente: La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO. - Comenzando por las cuestiones formales, la primera alegación literalmente es la *"Infracción de los artículos 105 y 235.3 LGT. El expediente administrativo está manifiestamente incompleto: faltan casi la totalidad de los documentos que motivan la liquidación y sanción recurridas"*.

Se alega que para la regularización de las operaciones vinculadas se han utilizado datos obtenidos en el procedimiento con las entidades vinculadas **XZ** y **TW**, los cuales no se han incorporado al expediente. En consecuencia, se considera que la Administración no prueba los elementos de hecho que motivan la liquidación y la sanción tributaria. En concreto, se argumenta que faltan todos los documentos que justifican los ajustes por operaciones vinculadas de las mercantiles XZ y TW y que la AEAT efectúa múltiples cálculos y análisis de funcionabilidad y comparabilidad, respecto de una documentación que no consta en el expediente administrativo y que su origen deriva única y exclusivamente de los expedientes de las entidades **XZ** y **TW**.

A juicio de este TEAC, pese a que no conste en el expediente, como se alega, los documentos obtenidos en los procedimientos inspectores con las entidades vinculadas, se aprecia que dicha omisión no ha causado ninguna indefensión al interesado.

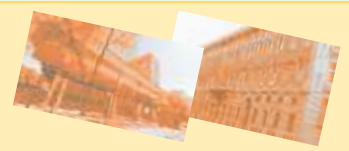
En casos como el que nos ocupa, en los que la operación vinculada que se valora en sede de la sociedad es la desarrollada por el socio y administrador, este es perfectamente conocedor de todo lo que acontece en relación con la sociedad y, en particular, en el seno de los procedimientos inspectores.

En el presente caso está acreditado el conocimiento por parte del socio y/o de su representante de cuanto acontecía en el procedimiento inspector seguido frente a las sociedades:

- Tanto en los procedimientos seguidos con la sociedad como con el interesado, el representante ha sido el mismo, Don Bts.

- En las actas de IRPF (incoadas por los mismos actuarios que incoan las actas de IS) se hace constar que, en paralelo a las actuaciones de referencia, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación cerca de las sociedades **XZ** y **TW**, en el curso de las cuales se ha puesto de manifiesto la incorrecta valoración de las operaciones realizadas entre dichas sociedades y su socio y administrador. Y se detallan todos los hechos comprobados por el actuario que resultan relevantes para la comprobación del socio. Así, entre otras consideraciones, se reproducen el desglose de los ingresos recibidos por las sociedades a razón de los servicios prestados como administradoras y se detallan los gastos deducidos por las sociedades en los ejercicios objeto de comprobación.

- Durante las actuaciones inspectoras ni él ni su representante alegaron indefensión (un auténtico desconocimiento de los hechos en que se basa la comprobación o de los motivos en que se fundamenta la regularización), lo que, en palabras del Tribunal Supremo (TS), *"es bien indicativo de la carencia de obstáculo real alguno para la integridad del derecho de*



defensa que el recurrente no ha aducido ningún óbice de indefensión o merma de garantías reales en tal sentido".

- Además, en todas las alegaciones presentada en las diferentes instancias, se aprecia un pleno conocimiento de las operaciones cuya valoración se ha cuestionado así como de todo de todos los elementos de que se ha servido la Inspección para proceder a la valoración.

En definitiva, es claro, a juicio de este TEAC, que las posibilidades de defensa del interesado no se han visto de modo alguno mermadas, ya que, como se aprecia, ha tenido un completo conocimiento tanto de lo actuado por la Inspección en las actuaciones seguidas con el mismo como de lo actuado con las sociedades vinculadas. Por ello, la falta de incorporación al expediente de comprobación del socio, en vía administrativa, de los documentos que obran en el expediente de comprobación de las sociedades vinculadas en que se basaron las valoraciones de las operaciones vinculadas, en ningún caso determinaría la anulabilidad de la liquidación.

Por otro lado, en lo que se refiere a las resoluciones de este TEAC de 15-07-2016 (00-04562-2014) y 22-02-2018 (00-02190-2013), citadas en el escrito de alegaciones, cabe señalar que no nos encontramos, en puridad, ante ese supuesto, pues, en el presente caso, todos los hechos relevantes tenidos en cuenta por la Inspección para valorar las operaciones vinculadas que fueron recabados en las actuaciones seguidas con las sociedades han sido identificados y citados, en el acta incoada por su IRPF al socio, y proceden, a su vez, de otras actuaciones inspectoras realizadas en paralelo, de modo que, salvo prueba de que el contenido que a ellos se atribuye no se corresponda con la realidad, deben darse por suficientemente acreditada en el expediente seguido con el socio la base fáctica de la regularización.

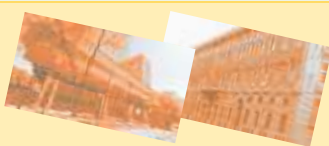
Todo lo anterior nos lleva a rechazar que deban anularse los actos impugnados por cuestiones formales o porque el expediente se encuentre incompleto.

CUARTO. - Continuando con la regularización de operaciones vinculadas, la segunda alegación literalmente es la *"improcedente corrección valorativa de la operación vinculada por las retribuciones que perciben las entidades XZ Y TW en calidad de administradoras. Vulneración del artículo 18.2 de la LIS"*.

Se alega que al obligado tributario, quien es propietario del 70% del Grupo DM a través de XZ, y siendo a su vez Administrador de XZ, se le está aplicando una regularización por operaciones vinculadas vulnerando la prohibición expresa prevista en el artículo 18.2 b) de la LIS. Se añade que, en relación con esta cuestión, la Inspección ha incurrido en varias contradicciones (reconociendo que no se valora la función de administrador de la entidad XZ/TW, pero utiliza como comparable la renta que obtiene las citadas entidades vinculadas en su función de administradoras de otras entidades del grupo). Es decir, se defiende que las rentas percibidas de las entidades XZ y TW se deben a su función de "administrador" de dichas entidades, no teniendo dicha operación la consideración de vinculada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18.2 b) de la LIS.

A la vista de las alegaciones planteadas, la primera cuestión objeto de debate consiste en determinar si las operaciones realizadas entre el obligado tributario y las entidades XZ y TW son operaciones vinculadas en los términos del artículo 18 de la LIS y, en consecuencia, procede la corrección valorativa a valor normal de mercado realizada por la Inspección.





El citado artículo 18.2 de la LIS, regulador de las operaciones vinculadas, establece que: [...]

En aplicación de este precepto, la Inspección considera que existen operaciones vinculadas entre el obligado tributario y las sociedades XZ / TW, en tanto que las rentas se perciben por la prestación de servicios que efectúa en su condición de representante voluntario de las sociedades vinculadas las cuales son administradoras de otras entidades y no en el ejercicio de su función de administrador de las mismas. Por tanto, no siendo objeto de valoración la retribución percibida por el obligado tributario por el ejercicio de sus funciones de administrador en las sociedades vinculadas XZ / TW, entiende la Inspección que no es de aplicación la excepción prevista en el citado artículo 18.2 b) de la LIS. Y, por ende, siendo el obligado tributario socio y administrador de las entidades, dichas operaciones tienen la condición de operaciones vinculadas, debiendo ser de aplicación el régimen de las operaciones vinculadas previsto en el artículo 18 de la LIS.

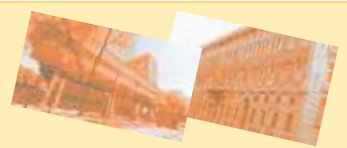
Con carácter previo, conviene recordar que la LIS, en relación con el anterior Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (aplicable hasta 31-12-2014), introduce en la letra b) del artículo 18.2 LIS, el siguiente inciso: "salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones". De tal manera que, con la entrada en vigor de la nueva redacción no existe vinculación entre el administrador y la administrada y, por tanto, tampoco obligación de valorar las retribuciones del administrador a valor de mercado, cuando estas estén retribuyendo el ejercicio de las funciones propias de su cargo.

Ahora bien, a juicio de este TEAC, compartiendo lo señalado por la Inspección y por el TEAR, en este caso lo que se está valorando es la retribución que percibe el obligado tributario por su función de representante de las sociedades vinculadas, y no por su cargo de administrador de dichas entidades vinculadas. Es decir, se trata de unas funciones de representación de unas personas jurídicas que son, a su vez, administradoras de otras sociedades, pero que son ajenas a su cargo de administrador de las entidades XZ / TW. De hecho dichas funciones de representación podían haber sido encomendadas y realizadas por una tercera persona y no por el administrador de las sociedades XZ / TW administradores de las otras entidades.

Este TEAC se ha pronunciado en resolución de 24-9-2024 en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (RG) 00-01354-2023 en la que se fija la siguiente doctrina vinculante: [...]

Siendo perfectamente aplicable el criterio reproducido al caso que nos ocupa, este TEAC no puede más que rechazar la cuestión alegada sobre la vulneración del artículo 18.2 b) de la LIS y confirmar la condición de operación vinculada en los términos del artículo 18.2 del LIS entre el obligado tributario y las entidades XZ y TW, ya que el obligado tributario es socio y administrador de las citadas entidades, y la retribución que se está valorando, no lo es por su función de administrador, sino por su función de representante de las entidades vinculadas, que a su vez son administradoras de varias entidades del grupo.

A efectos tributarios, para determinar la relación que une a la persona física (Sr Enn) y a las sociedades (XZ/TW), hay que concluir que sí existe una relación de vinculación porque en este caso no se está valorando la retribución que XZ/TW satisface al Sr Enn por su condición de administrador en estas, sino por su condición de representante para que dichas entidades puedan desempeñar su cargo de administradoras en otras sociedades.



En este caso, se trata de operaciones que realizan personas vinculadas (Sr Enn y XZ) en los términos de la letra a) y b) de los citados artículos, atendiendo a la condición de socio y de administrador que el interesado tiene en la sociedad, puesto que las retribuciones que se están valorando son las que recibe el obligado como representante de la persona jurídica administradora y no el ejercicio de funciones como administrador de XZ. Se cumplen los requisitos subjetivos y también los objetivos.

Por todo ello, deben desestimarse las alegaciones en este punto, siendo el acuerdo impugnado conforme a Derecho, por concurrir los requisitos necesarios para aplicar la regla de valoración propia de las operaciones vinculadas.

QUINTO.- Como siguiente cuestión, planteada en el escrito de alegaciones complementarias de 16-10-2024, se alega que no es válido el comparable interno utilizado por la Administración porque existe vinculación entre la sociedad XZ/TW y las administradas.

Para fundamentar su pretensión se adjunta al escrito la Sentencia del TS de 15-07-2024 (num.rec.: 7861/2022) en la que se pronuncia sobre la valoración de las operaciones vinculadas entre una persona física designada como representante de una persona jurídica administradora de otra sociedad. En la citada sentencia, referida al IS 2011 a 2014, para un supuesto de método de precio de reventa, el TS niega la posibilidad de que la Administración pueda utilizar comparables internos basados en operaciones vinculadas "lo cual supone desconocer las esencias del método utilizado y, asimismo, el incumplimiento del principio de plena competencia". Señala el interesado que, pese a tratarse a un método distinto al utilizado en el presente caso (método precio comparable), la citada sentencia es perfectamente aplicable, ya que en ambos casos se incurre en el mismo error de comparabilidad para determinar el precio de mercado que no es otro que el de tomar como referencia el valor determinado en una operación vinculada.

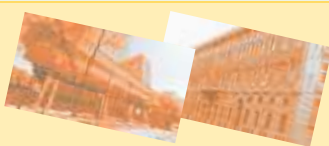
Por su parte, para proceder a la valoración de las operaciones vinculadas entre el obligado tributario y las entidades XZ /TW, consideró como método más adecuado el del "precio libre comparable", previsto en la letra a) del artículo 18.4 LIS, que dispone lo siguiente: [...]

La Inspección, para realizar la valoración de las operaciones vinculadas a valor normal de mercado, utiliza el método de precio comparable, pues considera que existe un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad. En concreto, se ha utilizado como comparable la retribución percibida por las entidades XZ /TW de las sociedades administradas por dichas entidades, ya que, dicha retribución respondía al ejercicio de las mismas funciones y a la asunción de los mismos riesgos ejercidos y asumidos por el obligado tributario en su función de representante de las entidades XZ /TW.

Esto es, teniendo en cuenta el carácter obviamente personalísimo de la actividad desarrollada, el mejor método de comparación susceptible de ser aplicado, resultó ser el que confrontaba el precio pagado a la sociedad por la prestación del servicio con el pagado a su vez por ésta a quien constituía elemento esencial del servicio ofrecido. Éste ha sido además el criterio de este TEAC en expedientes similares al que nos ocupa, expresado en resolución de fecha 03/11/2016 RG 00-04709-2013, en la que se señala: [...]

Los ingresos obtenidos en el ejercicio de la actividad de las entidades XZ / TW lo han sido por la participación del Sr. Enn en el Consejo de Administración de las entidades del Grupo





DM, pues ha sido la propia Junta General de tales entidades la que han designado al Sr. Enn como representante de las Administradoras personas jurídicas, de forma personal y efectiva, sin que esa función se pueda transferir a un tercero, siendo una actividad de carácter personalísimo.

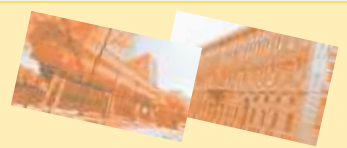
En lo que respecta a la improcedencia del comparable interno utilizado por la existencia de vinculación entre las entidades XZ /TW y las administradas, procede rechazar en primer lugar la aplicación de la sentencia del TS citada por el interesado, ya que no sólo se refiere a un supuesto de método de precio de reventa, sino que además se trata de ejercicios 2011 a 2014, en los que era de aplicación el TRLIS, y no la LIS, como en el caso que nos ocupa. Dicha diferencia, como ya se detalló previamente, tiene especial transcendencia en este caso, más cuando se trata de un comparable interno de retribución de cargo de administrador, que con la nueva redacción del artículo 18.2 b) de la LIS no tiene la consideración de operación vinculada.

Asimismo, en fecha muy reciente, 25-02-2025 RG 00-07833-2023, este TEAC ha resuelto recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio fijando, como doctrina vinculante, el siguiente criterio: [...]

Sin embargo, interesa precisar que esta doctrina no resulta de aplicación en el caso analizado en el presente supuesto, por cuanto no nos encontramos en un supuesto de doble vinculación, toda vez que el artículo 18.2.b) de la LIS excluye expresamente del ámbito de la vinculación a la retribución percibida por la entidad por el ejercicio de su función de consejera o administradora de otra: [...]

En definitiva, la operación vinculada entre una sociedad y el consejero o administrador persona física por la que éste asiste a los Consejos de Administración de otra entidad de la que la sociedad es consejera no implica un supuesto de doble vinculación, ya que el artículo 18.2.b) de la LIS excluye expresamente del ámbito de la vinculación la retribución percibida por la sociedad por el ejercicio de su función de consejera o administradora de otra. Por ello, la retribución pagada por la entidad a la sociedad por asistencia al Consejo de Administración es un valor adecuado a efectos del método del precio libre comparable del artículo 18.4.a) de la LIS respecto a la operación vinculada entre la sociedad consejera y el administrador persona física que asiste a los Consejos de Administración.

Este criterio se reitera en otra resolución aprobada en esta misma fecha 22-05-2025 00-06500-2022, por lo que constituye doctrina reiterada de este TEAC en los términos establecidos en el artículo 239.8 de la LGT y modifica el previo criterio reflejado en la resolución de 20-03-2024 00-01784-2023 de este mismo TEAC, que había mantenido que el método del precio libre comparable no era adecuado en un caso idéntico, por faltar la condición de independencia o ajeneidad. La razón del cambio de criterio es que, como se ha señalado, el artículo 18.2.b) de la LIS excluye que la vinculación se aplique a una entidad y sus consejeros y administradores precisamente en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones, por lo que la retribución pagada por una entidad a otra entidad administradora no es una operación vinculada y, por tanto, existe independencia o ajeneidad reconocida legalmente respecto a dicha operación al excluirla del ámbito de las operaciones vinculadas. Por ello, puede utilizarse para valorar la operación vinculada entre una persona física y la sociedad administradora, siendo dicha persona física administrador o consejero de la sociedad administradora.



De todo lo expuesto, procede la desestimación de todas las cuestiones planteadas por el reclamante en relación con la regularización derivada de las operaciones vinculadas, confirmando la liquidación impugnada.

SEXTO.- En cuanto al acuerdo sancionador, en primer lugar, se alega que no concurre el elemento objetivo de las infracciones tributarias sancionadas, por las alegaciones ya realizadas respecto a los acuerdos de liquidación.

Conforme a lo resuelto en los Fundamentos de Derecho anteriores, en los que se han desestimado las pretensiones del recurrente y se ha considerado que el acuerdo de liquidación es ajustado a Derecho, no procede admitir la alegación relativa a la falta de tipicidad.

Los hechos probados han puesto de relieve que el obligado tributario ha dejado de ingresar en plazo reglamentario (conducta tipificada en el artículo 191.1 LGT) deuda tributaria en el ejercicio 2018 y que ha incumplido la obligación aportar la documentación relativa a operaciones vinculadas en los demás ejercicios comprobados (conducta tipificada en el artículo 18.13 de la LIS).

De acuerdo con el artículo 191 de la LGT: [...]

El artículo 18.13 del LIS establece lo siguiente: [...]

SÉPTIMO.- Como siguiente cuestión, se alega ausencia de elemento subjetivo. Y se añade que no se cumplen los requisitos para la imposición de las sanciones por operar la exclusión de responsabilidad por interpretación razonable de la norma.

El artículo 183.1 de la LGT dispone: [...]

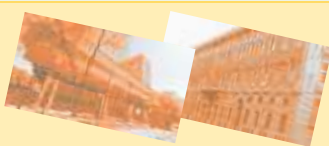
Por su parte, el artículo 24 del Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGRST) aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre: [...]

De lo expuesto se desprende que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple. Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública. La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino que es suficiente un cierto desprecio o menoscabo de la norma, esto es, una relajación en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Esto significa que en materia de infracciones tributarias no existe un régimen de responsabilidad objetiva excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado sin atender a la conducta del contribuyente. Corresponde a la Administración probar que concurre el elemento subjetivo que determinan la culpabilidad del sujeto en la comisión de infracciones.

En el presente caso, este TEAC considera que no concurre el elemento subjetivo, en cuanto este mismo TEAC ha considerado, como se ha señalado en un Fundamento de Derecho anterior, que no procedía regularizar una conducta similar, aunque en esta resolución se cambie el criterio, como se refleja. Por ello, procede estimar en este punto el recurso de alzada y anular el acuerdo sancionador subyacente.





OCTAVO.- Como recapitulación este TEAC debe estimar en parte el recurso, confirmando la resolución del TEAR en cuanto se refiere al acuerdo de liquidación subyacente, pero anulando dicha resolución en relación con el acuerdo sancionador y anulando igualmente dicho acuerdo sancionador subyacente.

→ ACUERDO

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

B) Resoluciones (RESEÑA)



IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

👉 **ISD. RESOLUCIÓN 30.05.2025.** TEAC. Sala Cuarta. **Rec. 00-02286-2022**

- Concepto: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)
- Naturaleza: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL
- RECLAMANTE: [...]

¡ATENCIÓN!: Consultar texto original en WEB MH: [DYCTEA](#)

→ **ASUNTO:** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Aceptación de la herencia. Aceptación tácita.

CRITERIO

En aplicación del criterio del Tribunal Supremo, la mera presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no debe considerarse por sí sola como un acto de aceptación tácita de la herencia, salvo que vaya acompañada de otros actos de los que, en su conjunto, se desprenda claramente la voluntad del actor de hacer suya la herencia.

Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.

➡ JUNIO, 2025



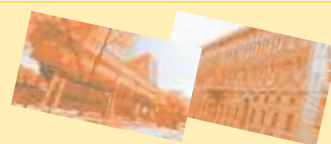
LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. RESOLUCIÓN 18.06.2025.** TEAC. Sala Tercera. **Rec. 00/01140/2022/00/00**

- Concepto: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO
- Naturaleza: RECURSO DE ALZADA

¡ATENCIÓN!: Consultar texto original en WEB MH: [DYCTEA](#)





→ **ASUNTO:** Procedimiento de recaudación. Diligencia de embargo de cuentas bancarias donde se abona una pensión. CAMBIO DE CRITERIO.

CRITERIO	
Se modifica la doctrina anterior de este Tribunal respecto a la interpretación que debe darse al artículo 171.3 LGT, cuando en la cuenta objeto de embargo se perciben sueldos, salarios o pensiones declarados inembargables o a la que se transfieren los mismos. El artículo 171.3 LGT debe interpretarse conjuntamente con el artículo 607 LEC, por lo que el sueldo, salario o pensión inembargable tiene esta condición sin ningún límite temporal y cualquiera sea la forma de su percepción. La parte inembargable del sueldo es necesaria para atender necesidades básicas personales y familiares del deudor. Su transformación en ahorro, si no se gasta antes de que se ingrese o abone en la cuenta la siguiente mensualidad, resulta contrario al sentido del artículo 171.3 LGT en relación con el artículo 607 LEC. En consecuencia, en caso de abonarse el sueldo, salario o pensión en cuenta corriente, el saldo correspondiente al importe inembargable en ningún caso puede considerarse ahorro ya que, de hacerlo así, se estaría contraviniendo el mandato del artículo 607 LEC que no establece ningún límite temporal. Corresponde al interesado que se opone al embargo demostrar que todos los ingresos que se abonan en la cuenta cuyo saldo sea objeto de embargo proceden exclusivamente de un sueldo, salario o pensión de carácter inembargable por aplicación de los límites establecidos en el artículo 607 LEC. Este criterio supone un cambio respecto al criterio mantenido por este Tribunal Central en las resoluciones de 19/04/2022 (RG 00-02654-2019 y RG 00-00381-2020) y de 16/11/2022 (RG 00-07689-2019).	

→ ANTECEDENTES DE HECHO

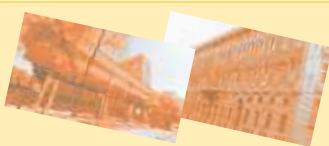
PRIMERO.- Para la recaudación de las deudas con claves A ...6 y A ...8, con fecha 10/12/2019 la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dictó diligencia de embargo de cuentas bancarias número ... por un importe total a embargar de 837.175,53 euros, notificada a la entidad Banco Popular Español S.A. el día 26/12/2019, informando ésta que resultaron trabados 25.571,70 euros en la cuenta

SEGUNDO.- Notificada la diligencia de embargo el día 02/01/2020, el día 14 siguiente el interesado interpuso recurso de reposición contra la misma, el cual fue tramitado con el número ..., y desestimado mediante acuerdo de resolución de Referencia: ..., dictado y notificado el 05/02/2020.

TERCERO.- El día 03/03/2020 interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR, a la que se asignó el número 41-02161-2020, la cual fue desestimada mediante resolución de fecha 06/09/2021, notificada a la parte reclamante el día 14/10/2021.

CUARTO.- El día 12/11/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 10/11/2021 contra la resolución de la reclamación reseñada, notificada el 14/10/2021, alegando, en síntesis, que el saldo de la cuenta bancaria embargado tiene su origen en la pensión restante después de detraer el embargo de la pensión ordenado por la AEAT, de la que no ha podido disponer por el bloqueo de la cuenta ordenado por el Juzgado de Instrucción número ... de ..., por lo que no es embargable.





La parte recurrente ha incorporado la siguiente documentación:

1) Certificado del Banco Santander S.A. de 26/10/2021 informando que (Página 1):

"Que Axy... figuraba en nuestros registros como titular de la cuenta nº ... abierta en la sucursal ... de esta Entidad Bancaria cancelada.

A la vista de nuestros registros manifestamos que con fecha 22.09.2017 se procedió al bloqueo de la citada cuenta por el Juzgado de Instrucción N.º.... de

No obstante, mediante sendo oficio posterior a fecha 22/12/2017. Dictados por ese mismo Juzgado, se autorizó atender los cargos en dicha cuenta de recibos domiciliados para suministros del hogar así como el pago de 500 euros mensuales para la manutención de la hija ..."

2) Movimientos de la cuenta bancaria desde 05/01/2015 hasta el 27/12/2019 (páginas 2-21), en los que se pueden apreciar que el día 23/11/2017 se ejecutó una orden de embargo de importe 261,19 euros resultando un saldo de 367,71 euros. A partir de ahí únicamente constan como ingresos los correspondientes a la pensión, el 27/11/2017, sin movimientos de la cuenta hasta el cobro de la pensión el 20/12/2017, y a partir de esta fecha transferencias de 500 euros mensuales a su hija Bxt, recibos de ENDESA, DIPUTACIÓN PROVINCIAL, resultando el día 18/12/2019 un saldo de 25.571,70 euros y posteriormente el cargo de la transferencia a su hija de 500 euros y el cargo de su comisión de 0,70 euros, resultando un saldo a 27/12/2019 de 25.071,00 euros. La última nómina que consta es la abonada el 28/10/2019 por importe de 1.698,40 euros.

3) Certificados anuales de las pensiones percibidas en los años 2015, 2016, 2017, 2018, y 2019, y mensuales desde agosto de 2017 a diciembre de 2019, emitidos por la Delegación de Economía y Hacienda en Almería en base a la consulta realizada al sistema de información de clases pasivas, en las que se puede observar la detracción mensual en concepto de diligencia de embargo número ... (páginas 22-56).

4) Contrato privado de préstamo de 26.900 euros recibido de Don Enn. suscrito el de 19/07/2019 y su liquidación el 27/01/2020 (páginas 57-60).

5) Contrato privado de préstamo suscrito el 23/01/2020 de 26.900 euros (página 60-60-63).

6) Libro de familia en el que constan tres hijos, Cxt, Bxt y Dxt (páginas 64-67).

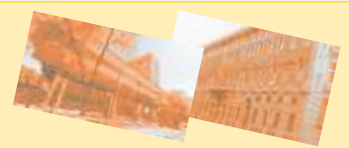
7) Pagos realizados por Don Fml. de matrícula de hija, reparación vehículo. (páginas 68-79).

8) Providencia de fecha 10/01/2018 acordando entre otras medidas *"Por recibido oficio del Banco Popular solicitando el desbloqueo parcial de la cuenta del investigado Axy, al objeto de autorizar los pagos de la manutención de su hija por importe de 500 euros mensuales, se accede a lo solicitan, debiendo librarse los despachos necesarios para ello"* (páginas 80-82).

9) Auto de .../2017 del Juzgado de Instrucción número ... de ... en diligencias previas 228.14/2017, ordenando, entre otras medidas, el bloqueo y embargo preventivo de los saldos de las cuentas bancarias del interesado en el Banco Popular (páginas 82-101).

QUINTO.- En el expediente y en las bases de datos de este Tribunal consta que:





- La deuda con clave de liquidación A ...6 proviene de un acuerdo de declaración de responsabilidad dictado en base al artículo 42.1 a) de la LGT y de derivación de la acción de cobro al declarado responsable del alcance correspondiente a la liquidación, notificado el 10/10/2014. Frente a este acuerdo interpuso la reclamación tramitada con el número 41-08678-2014, siendo desestimada mediante resolución de fecha 23/02/2018, frente a la que interpuso recurso de alzada al que se asignó el número 00-03635-2018, desestimado mediante resolución 17/11/2020, contra la que interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, número ..., que ha sido desestimada mediante sentencia de fecha .../2025. Con fecha 18/12/2014 fue dictada la correspondiente providencia de apremio notificada el 27/01/2015, contra la que se interpuso la reclamación tramitada con el número 41-02147-2015, desestimada mediante resolución de fecha 23/02/2018, no impugnada. A este Tribunal no le consta se haya tramitado ninguna suspensión de esta deuda.

- La deuda con clave de liquidación A ...8 proviene de un acuerdo de declaración de responsabilidad dictado en base al artículo 258 de la LGT y de derivación de la acción de cobro al declarado responsable, notificado el 08/10/2018. Frente a este acuerdo interpuso la reclamación tramitada con el número 41-01191-2019 y 00-06197-2019, siendo desestimada mediante resolución de fecha 21/10/2020, frente a la que interpuso recurso de alzada al que se asignó el número 00-04772-2021, estimado mediante resolución de 14/09/2023, acordando anular el acuerdo de responsabilidad por absolución del interesado en el proceso penal del que trae causa.

→ FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

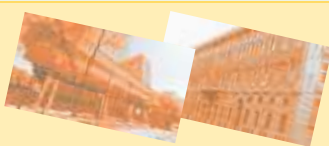
Si la resolución impugnada es conforme a derecho.

TERCERO.- El artículo 170.3 de la LGT dispone que: [...]

Los motivos de oposición anteriormente señalados son *numerus clausus* y se refieren exclusivamente a la procedencia de la emisión de la diligencia de embargo para el cobro de una deuda o sanción en periodo ejecutivo, sin que quepa cuestionar en este momento procesal la procedencia o conformidad a Derecho de aquellas deudas o sanciones. Y ello por cuanto las alegaciones relativas a los actos o los procedimientos anteriores a la actuación de embargo que ahora se revisan, debieron hacerse valer a través de los recursos o reclamaciones correspondientes presentados en los plazos legalmente habilitados.

Con base en lo anterior, procede analizar si concurre alguna de las causas de oposición a la diligencia de embargo que se discute.





CUARTO.- En primer lugar, al haberse anulado la deuda con clave de liquidación A ...8, debe excluirse de la diligencia de embargo impugnada y reducirse el importe a embargar en el importe pendiente de aquella y sus correspondientes intereses.

QUINTO.- El reclamante alega que el saldo de la cuenta bancaria embargado tiene su origen en la pensión restante - después de detraer el embargo de la pensión ordenado por la AEAT-, de la que no ha podido disponer por el bloqueo de la cuenta ordenado por el Juzgado, por lo que no resulta embargable y, en consecuencia, concurre el motivo previsto en el artículo 170.3 c) LGT. Por el contrario, la Administración fundamenta el embargo en que, habiéndose ingresado la última mensualidad el 28/10/2019, presentada la diligencia al cobro ante la entidad financiera el 26/12/2019, todo el saldo existente en la cuenta es ahorro conforme a lo dispuesto en el artículo 171.3 LGT.

Por tanto, la cuestión sobre la que este Tribunal debe pronunciarse es determinar si el ahorro, esto es, la parte del saldo de la cuenta bancaria embargada procedente de cantidades no gastadas en el mes anterior con origen en un sueldo, salario o pensión inembargable puede o no ser objeto de embargo.

SEXTO.- En relación con el embargo del saldo de la cuenta donde se ingresa el sueldo, salario o pensión, deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos:

Artículo 169.5 LGT:

Artículo 171.3 de la LGT:

Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil:

Artículo 588. Nulidad del embargo indeterminado. Embargo de cuentas abiertas en entidades de crédito: [...]

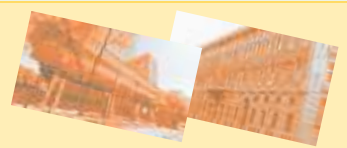
Artículo 605. Bienes absolutamente inembargables: [...]

Artículo 607. Embargo de sueldos y pensiones: [...]

La LGT no define qué bienes son inembargables, sino que su artículo 169.5 se remite a otras normas del ordenamiento jurídico para su determinación. Concretamente, en lo que aquí interesa, al artículo 607 LEC, que declara inembargables "el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional", añadiendo en su apartado 2 una escala de porcentajes de embargabilidad cuando el sueldo, salario o pensión es superior al salario mínimo interprofesional (en adelante, SMI), de cuya aplicación resulta el importe inembargable por dicho concepto.

SÉPTIMO.- Cuando el embargo se materializa sobre la cuenta bancaria donde se ingresa o abona el sueldo, salario o pensión, se plantea el problema de determinar el importe que puede llegar a embargarse, puesto que, de una parte, el artículo 607 LEC declara inembargable una parte del mismo, mientras que de otra, tanto el artículo 592.2 1º LEC como el 169.2 a) LGT consideran embargables el dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.

Para evitar que el sueldo, salario o pensión ingresado en una cuenta bancaria pueda ser embargado en su totalidad, sin respetar los límites que establece el artículo 607 LEC por el hecho de que el embargo recaiga sobre el saldo de la cuenta donde se abona el mismo, el artículo 171.3 LGT garantiza que las cantidades que el artículo 607 LEC declara inembargables del sueldo, salario o pensión no resulten embargadas por razón de cobrarse



en la cuenta bancaria cuyo saldo es objeto de embargo. De lo contrario, el artículo 607 LEC quedaría sin contenido y desprotegido el mínimo vital que trata de asegurar el precepto, vulnerándose el artículo 35.1 CE que garantiza a cualquier trabajador una "remuneración justa para satisfacer las necesidades y las de su familia".

No obstante, a pesar de esta salvaguarda, los conflictos se han venido sucediendo en el tiempo en situaciones en las que, por no gastarse o consumirse el sueldo, salario o pensión inembargable abonado en la cuenta dentro del mes de cobro y antes de la percepción de la siguiente mensualidad, la Administración procedía al embargo de los saldos remanentes, lo que supone la pérdida de su naturaleza originaria (de sueldo, salario o pensión inembargable) *y su transformación en depósito (ahorro) en cuenta bancaria plenamente embargable*. Esta situación perjudica en mayor medida a los deudores con menor capacidad económica, por cuanto que se ven privados de ciertas cantidades poco significativas, que no revelan una capacidad de ahorro superior a la cobertura de las necesidades básicas, reservadas para atender gastos imprevistos o inaplazables, necesarios para el mantenimiento y subsistencia propios y de su familia. Si lo que se ingresa en la cuenta es igual o inferior al SMI, el perjuicio es aún mayor.

OCTAVO.- En línea con lo anterior, este Tribunal ha venido interpretando el artículo 171.3 LGT en relación con el 607.1 LEC en el sentido de que para la correcta aplicación del primero y su mandato relativo a sueldos, salarios y pensiones, solo se tiene en cuenta el último sueldo, salario o pensión ingresado en dicha cuenta por ese concepto, considerando el resto ahorro y, por lo tanto, embargable. De esta forma, el salario, sueldo o pensión conserva esta naturaleza mientras no se ingrese en la cuenta bancaria donde se abona otra cantidad por idéntico concepto, ingreso que conlleva la transformación del resto del saldo si existe, en ahorro y, consecuentemente, en bien susceptible de embargo al margen de las limitaciones contenidas en la LEC.

En este sentido pueden citarse, entre otras, las siguientes resoluciones de este Tribunal:

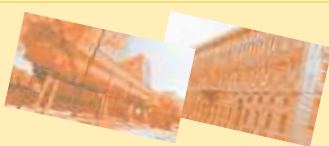
-. Resolución de 19/04/2022 (RG 00-02654-2019), donde para un supuesto como el presente, esto es, donde el interesado ya tenía trabado embargo sobre la pensión en la cuantía máxima permitida por la ley, se procedió al embargo del ahorro (cantidad no gastada en el mes) en la cuenta donde tenía domiciliada la pensión, señalándose lo siguiente: [...]

-. Resolución de 19/04/2022 (RG 00-00381-2020), donde se contempla idéntico caso, esto es, el embargo de la cuenta bancaria donde exclusivamente estaba domiciliada la pensión de jubilación sobre la que ya se había trabado el embargo de sueldos y pensiones por parte del Instituto Nacional de la Seguridad Social con carácter previo al embargo de la cuenta, y se dijo: [...]

-. Criterio reiterado en la Resolución de 16/11/2022 (RG 00-07689-2019).

La interpretación que ha venido haciendo este Tribunal se ha basado en lo que la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo estableció en el [Auto dictado en fecha 26/09/2019](#), que inadmitió el recurso de casación número 889/2019 de su sección 1. En el caso planteado, la parte recurrente solicitó al Alto Tribunal que aclarase si los saldos acumulados en las cuentas corrientes procedentes de ingresos en concepto de pensión, sueldo o salario, que excedan de la cuantía ingresada en el mes en que se procede a practicar el embargo o, en su defecto, en el anterior, son o no embargables. La inadmisión estuvo motivada por la





claridad de la norma (artículo 171.3 LGT) sobre lo que debe entenderse por sueldo, salario o pensión en relación con la aplicación de las limitaciones que se establecen en la LEC, lo que hizo que fuera innecesaria cualquier interpretación jurisprudencial, pues es diáfano que las limitaciones que se establecen en la LEC se aplican exclusivamente sobre el importe que deba considerarse sueldo, salario o pensión y no, sobre el exceso que pudiera haber en la cuenta bancaria, al margen de su origen y procedencia.

Desde el auto señalado, no ha habido más pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la cuestión, aunque sí de diversos Tribunales Superiores de Justicia, de entre los que podemos destacar los siguientes:

- . Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Valencia de 27/09/2023 dictada en el recurso 870-2022 de su sección 2 (Fundamento de derecho tercero).

El recurrente denuncia que la Administración entiende impropia y muta la naturaleza de la pensión recibida a través de una cuenta corriente que incluye otras percepciones, en ahorro, de forma que con ello la pensión también es susceptible de embargo.

El Tribunal estimó el recurso con arreglo al siguiente fundamento:[...]

- . Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Andalucía, sede de Sevilla, de 27/03/2024, dictada en el recurso 693-2021 de su sección 4 (Fundamento de derecho tercero), donde se dice: [...]

- . Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Galicia, sede de A Coruña, de 23/05/2024, dictada en el recurso 15678-2023 de su sección 4 (Fundamento de derecho segundo), donde se señala:[...]

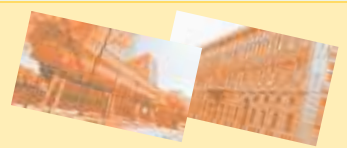
En esta última sentencia se invoca la del Tribunal Supremo de 15/03/2024 (recurso de casación no 7696/2022), donde el Alto Tribunal expuso que: [...]

NOVENO.- Volviendo al Auto del Tribunal Supremo de 26/09/2019, que señalaba: [...], de una lectura más detenida del mismo, debe concluirse que el Alto Tribunal no estableció ningún criterio interpretativo del artículo 171.3 LGT, sino que se remitió a su inciso final, donde se determina lo que debe entenderse por sueldo, salario, o pensión a efectos de aplicar los límites del artículo 607.1 LEC - dada "la claridad del precepto y, en particular, del inciso final (...;) pues es diáfano" en palabras del Tribunal-, esto es, al importe ingresado en la cuenta bancaria por ese concepto en el mes en que se practica el embargo o, en su defecto, en el mes anterior.

A juicio de este Tribunal, la mención que hace el Tribunal Supremo a que las limitaciones de la LEC no se aplican "sobre el exceso que pudiera haber en la cuenta bancaria, al margen de su origen y procedencia" no cabe interpretarla en el sentido de que la parte no gastada del sueldo, salario, o pensión que no exceda en cada mes del SMI (o de las cantidades que resulten inembargables por aplicación de los porcentajes que se establecen en el artículo 607 LEC) sea embargable, ya que ello supondría embargar un bien inembargable conforme a lo previsto en el artículo 607.1 LEC, actuación prohibida por los artículos 606.4º LEC y 169.5 LGT, que establecen que son inembargables las cantidades expresamente declaradas inembargables por Ley, como así declara el artículo 607 LEC respecto a las cantidades que no exceden de los límites establecidos en este precepto.

Por otra parte, es pacífico afirmar que existen diversos gastos para atender necesidades básicas personales y familiares, cuyo pago no es necesariamente mensual, tales como los





suministros de luz, gas y agua, impuesto de bienes inmuebles, tasa de recogida de residuos, seguro de hogar, etc., o gastos extraordinarios o imprevistos (como los que pueden resultar de una enfermedad, accidente, etc), para cuya atención se precisa de un cierto "ahorro". Por lo que si se interpreta que lo no gastado del SMI o del sueldo, salario o pensión declarado inembargable en el mes corriente es ahorro y, en consecuencia, embargable, se estaría impidiendo el poder atender a las necesidades básicas de la persona y su familia.

En consecuencia, en base a lo expuesto, este Tribunal considera que debe modificar su doctrina anterior respecto a la interpretación que debe darse al artículo 171.3 LGT, cuando en la cuenta objeto de embargo se perciben sueldos, salarios o pensiones declarados inembargables o a la que se transfieren los mismos. El artículo 171.3 LGT debe interpretarse conjuntamente con el artículo 607 LEC, por lo que el sueldo, salario o pensión inembargable tiene esta condición sin ningún límite temporal y cualquiera sea la forma de su percepción. La parte inembargable del sueldo es necesaria para atender necesidades básicas personales y familiares del deudor. Su transformación en ahorro, si no se gasta antes de que se ingrese o abone en la cuenta la siguiente mensualidad, resulta contrario al sentido del artículo 171.3 LGT en relación con el artículo 607 LEC. En consecuencia, en caso de abonarse el sueldo, salario o pensión en cuenta corriente, el saldo correspondiente al importe inembargable en ningún caso puede considerarse ahorro ya que, de hacerlo así, se estaría contraviniendo el mandato del artículo 607 LEC que no establece ningún límite temporal.

Esta interpretación resulta más acorde con la doctrina constitucional sobre la legitimidad de la inembargabilidad de bienes y derechos como excepción al principio de responsabilidad patrimonial universal, así como con la regla de proporcionalidad de los sacrificios (SSTC 54/1983, de 21 de junio; 113/1989, de 22 de junio; 88/2009, de 20 de abril).

DÉCIMO.- A efectos de determinar la parte de sueldo, salario o pensión inembargable, debe tenerse en cuenta el siguiente criterio establecido en el recurso extraordinario para unificación

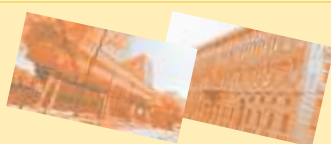
Criterio que fue confirmado por la sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 20/10/2022 dictada en el recurso 585/2021 de su sección 3.

Por otra parte, debe igualmente tenerse presente el criterio establecido en la sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo dictada en fecha 15/03/2024 en el recurso 7696/2022 donde se señaló:[...]

DÉCIMOPRIMERO.- La identificación y delimitación -temporal y cuantitativa- de los saldos de una cuenta corriente, que se correspondan con salario, sueldo o pensión, no plantea una especial dificultad cuando los referidos conceptos se ingresan por su pagador en esa cuenta.

En todo caso, conforme a lo que viene exigiendo la jurisprudencia, corresponde al interesado que se opone al embargo demostrar que todos los ingresos que se abonan en la cuenta cuyo saldo sea objeto de embargo proceden exclusivamente de un sueldo, salario o pensión de carácter inembargable por aplicación de los límites establecidos en el artículo 607 LEC, aportando, por ejemplo, un extracto de los movimientos de la cuenta bancaria y copia de las nóminas y pensiones, ya sea la cuenta embargada en la que se abonan las





nóminas o pensiones o cuando en la cuenta embargada se perciban transferencias desde otra cuenta de su titularidad en la que se le abonan tales sueldos, salarios o pensiones.

DÉCIMOSEGUNDO.- En el caso objeto de estudio, la Administración y el TEAR desestiman la alegación en base a que todo el saldo de la cuenta es ahorro aunque proceda de pensiones anteriores, mientras que el recurrente alega que es ahorro forzoso, motivado por el bloqueo de la cuenta por el juzgado de instrucción, por lo que de no mediar dicho bloqueo no existiría ahorro, ya que lo hubiera destinado a las necesidades básicas propias y de su familia, prueba de ello es que se vio obligado a pedir dinero a familiares y amigos para atender dichas necesidades.

En el expediente queda acreditado que el saldo de la cuenta trabado proviene únicamente de las pensiones percibidas por el recurrente después de aplicar el embargo de la pensión acordado por la AEAT, por lo que cabe concluir que dicho saldo proviene exclusivamente de la pensión inembargable.

Pero en este caso resulta además que la pensión inembargable no pudo ser utilizada para atender a las necesidades básicas personales y familiares por el bloqueo ordenado por el Juzgado, por lo que a juicio de este Tribunal dicho saldo no puede considerarse ahorro.

En consecuencia, procede anular la diligencia de embargo y las resoluciones de las que trae causa.

→ ACUERDO

Por lo expuesto, este Tribunal Económico-Administrativo **acuerda ESTIMAR el presente recurso.**



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

👉 **IRPF. RESOLUCIÓN** 24.06.205. TEAC. Sala Primera. **Rec. 00-04214-2024**

- Concepto: Procedimiento recaudatorio
- Naturaleza: ALZADA. UNIFICACIÓN DE CRITERIO
- Recurrente: DTOR DPTO GESTION TRIB AEAT

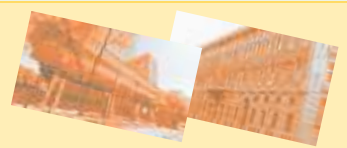
¡ATENCIÓN!: Consultar texto original en WEB MH : [DYCTEA](#)

→ **ASUNTO:** IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Deducibilidad de gastos. Vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, art 22.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por R.D. 439/2007, de 30 de marzo.

CRITERIO

Por lo que hace a la presunción de afectación de los vehículos mixtos adaptables, cuya utilización para necesidades privadas pueda considerarse accesoria y notoriamente irrelevante, a los efectos que contempla el art. 22.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por R.D. 439/2007, de 30 de marzo, los criterios a seguir son los siguientes: cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas





(carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc. ...) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación de los mismos a la actividad económica de su propietario, deberán presumirse como afectos a la misma; lo que no impedirá que la Administración tributaria puede negar esa afectación presunta si prueba que se dedican fundamentalmente a un uso particular; y, al revés, cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas (carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc. ...) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación fundamentalmente particular por parte de su propietario, deberán presumirse como no afectos a la actividad económica de que se trate, lo que impedirá la deducibilidad de sus gastos, salvo que el interesado concernido pruebe la dedicación exclusiva del mismo a la actividad económica de que se trate.

→ ANTECEDENTES DE HECHO.

PRIMERO.- El día 10/01/2024 la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T interpuso el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante TEAR de Madrid) de 03/10/2023, recaída en las reclamaciones acumuladas nos. 28-23524-2022 y 28-02707-2023, en su día interpuestas por D. Xy (y al que en adelante nos referiremos simplemente como el "Sr. Xy", o "el obligado" o "el interesado" o "la parte"), frente a un acto de liquidación y a un acuerdo sancionador dictados a su cargo por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Montalbán de la Delegación Especial de Madrid, atinentes a su tributación por el I.R.P.F. del año (periodo) 2019.

SEGUNDO.- El Sr. Xy presentó, en régimen de tributación conjunta y en plazo, su declaración-autoliquidación del I.R.P.F del año (periodo) 2019, en la que declaró ejercer la Actividad 504.2 del I.A.E. (Instalaciones de fontanería) en régimen de estimación directa simplificada; actividad que en ese año le había deparado un rendimiento neto reducido de 29.370,87 euros.

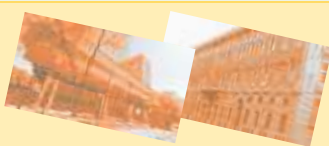
TERCERO.- La Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Montalbán (Madrid) inició el 20/06/2022 un procedimiento de comprobación limitada para comprobar esa declaración-autoliquidación del I.R.P.F del Sr. Xy de 2019.

Tras haber instruido ese procedimiento, y haberle abierto al obligado un trámite de audiencia en el que él alegó lo que entendió procedente, y aportó unas fotos del vehículo "Furgoneta Dacia Dokker" matrículaXXX, esa Oficina de Gestión dictó el 11/11/2022 a cargo del obligado una resolución que incorporó una liquidación provisional con la que le practicó varias regularizaciones (ajustes), relativas todas ellas a diversos extremos del rendimiento que el Sr. Xy declaró que había obtenido en el año 2019 con su actividad de instalador de fontanería.

Una de esas regularizaciones (ajustes) es a la que alcanza el objeto del presente recurso extraordinario; regularización que consistió en no admitir la deducibilidad fiscal de los gastos relacionados con el vehículo "Furgoneta Dacia Dokker" matrículaXXX; regularización que la Oficina de Gestión motivó como sigue:

[...].





Motivación que más adelante, al responder a las alegaciones del obligado al respecto, completó como sigue: [...].

Por otra parte, con causa en las conductas del obligado así regularizadas, esa Oficina de Gestión dictó un acuerdo sancionador .

CUARTO.- Frente a esa resolución con liquidación provisional y a ese acuerdo sancionador, el obligado interpuso dos reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Madrid, que les dio a las mismas los nos: 28-23524-2022 y 28-02707-2023.

Reclamaciones en las que interesado volvió a aportar unas fotos de la citada Furgoneta Dacia Dokker .

Y reclamaciones que, tras acumularlas, el TEAR de Madrid las estimó en parte mediante una resolución de 03/10/2023; una estimación en parte cuyo alcance estimatorio comprendió al ajuste al que alcanza el objeto del presente recurso extraordinario, el relativo a no admitir la deducibilidad fiscal de los gastos relacionados con el vehículo "Furgoneta Dacia Dokker" matrícula XXX; estimación que conllevó la anulación de tal ajuste, que ese T.E.A.R. motivó como sigue:[...].

QUINTO.- Frente a dicha resolución del TEAR de Madrid, la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el 10/01/2024 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando al hacerlo las alegaciones y la solicitud siguientes: [...].

SEXTO.- El TEAR de Madrid notificó la interposición de tal recurso extraordinario al obligado, que en su día había ostentado ante el TEAR la condición de interesado, cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del art. 242.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuviera a bien.

Trámite en el que el obligado presentó en 21 de mayo de 2024 las alegaciones siguientes: [...].

→ **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

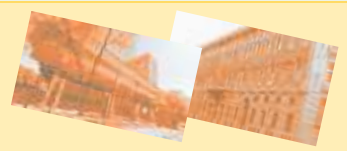
PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO.- La Directora recurrente considera erróneo lo que sobre la cuestión que nos va a ocupar resolvió el TEAR de Madrid, cuando dijo que: [...].

Porque, a juicio de la Directora: [...].

Por lo que la cuestión a resolver se centra en cómo funciona la deducibilidad de los gastos ocasionados por los vehículos de uso mixto en el ámbito de los rendimientos de las actividades económicas en el I.R.P.F.

TERCERO.- La regulación normativa de la cuestión, en la que la norma legal apela a su desarrollo reglamentario, y la del Reglamento llama a su vez a otra norma extra-tributaria es como sigue. [...].



Los arts. 28.1 y 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F. disponen lo siguiente:

Mientras que el art. 22 del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007, de 30 de marzo) reza que: [...].

Ese R.D. Leg. 339/1990, de 2 de marzo, al que se apela en ese último párrafo de ese art. 22.4 del Reglamento, fue derogado por el actualmente vigente R.D. Leg. 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial; no obstante, ambos Textos Refundidos, el derogado y el actualmente vigente, definen a los vehículos mixtos de la misma forma.

El derogado, en su Anexo I:

"A los efectos de esta Ley y sus disposiciones complementarias, se entiende por:[...]"

Y el actual en su Anexo I "Conceptos básicos": [...].

Una regulación, ciertamente enrevesada, que supone la existencia de las reglas siguientes:

Iª.- Que sólo son deducibles los gastos ocasionados por los bienes afectos a la actividad económica de que se trate.

IIª.- Que sólo pueden considerarse bienes afectos a la actividad los que se utilicen para los fines de la misma.

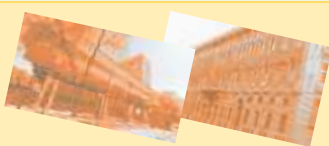
IIIª.- Que se entenderán como bienes no afectados los que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas (art. 22.2.1º del Reglamento); lo que lleva a considerar como bienes no afectados todos aquellos que tengan tal uso simultáneo y que sean indivisibles (último inciso del art. 22.3 del Reglamento), como ocurre con los turismos, que quedan excluidos de una posible afectación parcial (art. 22.3 del Reglamento), que sí puede darse en otros elementos que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad y en los que se entiende la afectación limitada a la parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad

IVª.- Que, sin perjuicio de la regla IIIª anterior, se presumirán también afectos los bienes adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad, que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad, lo que determinará que esa utilización para necesidades privadas se considere accesoria y notoriamente irrelevante (primer párrafo del apartado 4 del art. 22 del Reglamento).

Vª.- Que esa la regla IVª anterior, que permite presumir como afectos a los bienes cuya utilización para necesidades privadas pueda considerarse accesoria y notoriamente irrelevante, no rige primero y pasa después a regir otra vez, para los específicos supuestos que recogen los párrafos segundo y siguientes del apartado 4 del art. 22 del Reglamento: [...].

Por tanto, esta regla Vª contiene primero una excepción de la regla IVª, que expulsa de la presunción de afectación de ésta (de la IVª) a los vehículos de turismo -en lo que aquí interesa-, y luego una contra-excepción de tal excepción, para presumir la afectación de los vehículos de turismo que tienen una evidente, inequívoca e imprescindible utilización empresarial, como los taxis, o los de los agentes comerciales, y otros.





Una excepción y una contra-excepción que tienen unas teleologías diáfanas que son: (I) la de impedir con carácter general que las personas físicas con actividades económicas puedan deducirse los gastos de los vehículos de turismo y los mixtos que puedan usar y usen para actividades particulares y no empresariales; porque los demás contribuyentes por el I.R.P.F. no pueden deducirse nunca tales gastos; y (II) anular ese impedimento de tal deducibilidad, cuando los vehículos en cuestión sean vehículos como se ha dicho que van a tener y tienen una evidente, inequívoca e imprescindible utilización empresarial (taxis y otros).

Y una regulación que viene de lejos, pues ya el art. 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias venía a disponer lo mismo que ahora dispone el art. 29 de la Ley 35/2006, y el Reglamento que desarrollaba la Ley 40/1998, el R.D. 214/1999, de 5 de febrero, venía a recoger en su art. 21 lo mismo que ahora recoge el actual Reglamento en ese art. 22 antes transcrito, y como prueba baste con reproducir lo que disponía el art. 21.4 del Reglamento del R.D. 214/1999: [...].

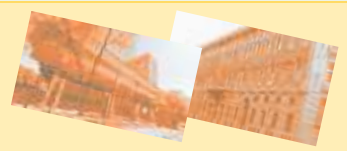
Y una regulación con la que, por lo que a los vehículos mixtos de profesionales de ciertos gremios se refiere, la Administración ha venido manteniendo un criterio que ya explicitó la D.G.T. en una lejana Consulta de 30/01/2001 (no. 160/2001) [...].

En suma, y por lo que aquí interesa, una doctrina según la cual la contra-excepción que actualmente contempla el art. 22.4.a) del Reglamento, que permite presumir la afectación a la actividad, con lo que ello conlleva, de los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, sólo rige para los vehículos mixtos empleados en una actividad de transporte de mercancías.

CUARTO.- Lo que coloquialmente se conocen como "furgonetas", las furgonetas de los albañiles (caso de esa consulta de la DGT de 2001), de los fontaneros (caso del recurso que aquí nos ocupa), de los pintores, y de otros muchos profesionales de las actividades y gremios más diversos, en buena parte de los casos, pero no siempre, rotuladas en su exterior con referencias inequívocas a la actividad de que se trate, son unos "vehículos mixtos adaptables" de los T.R.'s de la Ley de Tráfico; aunque, en lo que sigue, y por simplificar, nos vamos a referir a esos vehículos mixtos adaptables como "furgonetas".

Y esa regulación que acabamos de exponer y esa doctrina de la DGT al respecto, han determinado que, por lo que hace a la deducibilidad de los gastos de las furgonetas de esos profesionales en sede el I.R.P.F., la Administración tributaria haya venido actuando, y lo siga haciendo, como se explica a continuación.

Como, con ese criterio de la Administración tributaria expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, esos profesionales no se dedican a una actividad de transporte de mercancías, sus furgonetas no están comprendidas en la contra-excepción que actualmente contempla el art. 22.4.a) del Reglamento, que permite presumir la afectación de las mismas a la actividad, con lo que, en principio hay que considerarlas como bienes no afectos, con lo que los gastos ocasionados por las mismas sólo serán deducibles si el obligado concernido prueba la afectación exclusiva de su furgoneta a su actividad; una prueba no imposible, pero ciertamente difícil y complicada de articular, porque se trata de acreditar que la furgoneta de que se trate se utiliza sólo y exclusivamente para la actividad, y una prueba que, dada su dificultad, en un grandísimo número de casos los



profesionales concernidos no consiguen aportar, con la consecuencia de que la Administración termina considerando sus furgonetas como bienes no afectos, y no admite la deducibilidad de los gastos ocasionados por las mismas a la hora de cuantificar los rendimientos de su actividad económica.

Manera de proceder al respecto de la Administración tributaria que es precisamente la que la Directora recurrente pretende que fijemos como criterio procedente, y que sea al que deberá seguirse.

Un criterio y una manera de proceder al respecto de la Administración tributaria que, además de por el T.E.A.R. de Madrid en la resolución de 03/10/2023 que ha dado lugar al presente recurso extraordinario, han sido rechazados en varias ocasiones por otros T.E.A.R.'s como también el de Madrid en la resolución de 28/7/2022 (RG 28-15849-2021), el TEAR de Cataluña, en su resolución de 22/11/2013 (RG 43/00798/2010), que reitera el expresado en su resolución de 25/3/2011 (R.G 17/600/2007), y el TEAR de Castilla-La Mancha en su resolución de 26/4/2017 (RG 45/02118/2013), resoluciones que la propia Directora de Gestión recoge en su recurso con la motivación de lo resuelto.

QUINTO.- El problema que nos ocupa alcanza a cuál deba ser la correcta interpretación de lo dispuesto en esos incisos del art. 22.4 del Reglamento del Impuesto, que con idéntica redacción estaban ya en el art. 21.4 del Reglamento del I.R.P.F. del R.D. 214/1999, de 5 de febrero, y que integran la contra-excepción que excepciona la aplicación de la excepción de la regla IVª de antes -recuérdese-, excepción que expulsa de la presunción de afectación de esa regla IVª a los vehículos de turismo.

Pues, para la Directora recurrente uno de esos incisos, el que dispone: "a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías", ha de interpretarse como sigue: [...].

Lo que la lleva a solicitar a este Tribunal en su CONCLUSIÓN que fijemos el criterio de que:

«La presunción de afectación exclusiva a la actividad económica de "vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías" (artículo 22.4.a) RIRPF) debe entenderse referida únicamente a aquellos vehículos mixtos que se destinen a la actividad empresarial de transporte de mercancías»

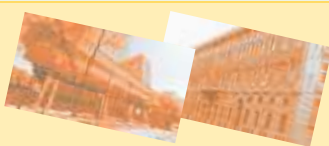
Una interpretación y un criterio que este Tribunal Central no puede compartir, porque ni siquiera esa mera interpretación literal de tal inciso, interpretación literal que es la que ella invoca, permite aceptar la conclusión que la Directora recurrente propugna.

La actividad empresarial de transporte de mercancías es inequívocamente la del Epígrafe IAE 772 "Transporte de mercancías por carretera", que coincide con el 4941 del CNAE, y que comprende el transporte (regular o no, urbano e interurbano) de mercancías en camiones o vehículos similares, así como los servicios de mudanzas; por tanto, el transporte de mercancías de otros, de mercancías propiedad de los que contraten el correspondiente servicio de transporte.

Es decir, que para la Directora recurrente, sólo pueden deducirse los gastos de las furgonetas los que las dediquen al transporte de mercancías de otros, de terceros.

Con ese criterio, si alguien, por ejemplo, se dedica a transportar fruta propiedad de terceros con una furgoneta, ése sí que podría deducirse los gastos de la misma, porque tiene una "actividad de transporte"; pero si esa misma furgoneta pertenece a un frutero que la dedica a llevar la fruta que adquiere en el Mercado Central o a agricultores en el





campo para llevarla desde esos puntos a su frutería para venderla al público, éste ya no podría deducirse los gastos de su furgoneta, porque él no tiene una "actividad de transporte", su actividad es la de "frutero" (Epígrafe 641 IAE "Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos").

Algo que este Tribunal Central no comparte.

Pues, atendiendo a la pura literalidad de la norma, resulta que la interpretación la Directora hace se aparta de lo que la norma literalmente dice, porque debe repararse en que la letra a) del art. 22.4 del Reglamento habla de "los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías"; y lo cierto es que tanto ese transportista de fruta como ese frutero tienen sus furgonetas destinadas al transporte de fruta y a nada más (ni personas, ni herramientas, etc. ...).

Lo que conlleva la desestimación del concreto criterio que la Directora de Gestión propugna.

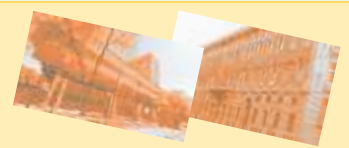
SEXTO.- Pero lo que hemos concluido en el Fundamento de Derecho anterior, no da respuesta a la procedencia de aceptar, o no, la deducibilidad fiscal de los gastos de las "furgonetas" de los profesionales de las actividades y gremios más diversos: albañiles (caso de esa consulta de la DGT de 2001 del Fundamento de Derecho tercero), de los fontaneros (caso del recurso que aquí nos ocupa), y de otros muchos; que es la cuestión que en el fondo nos ha sometido La Directora recurrente con el recurso extraordinario que nos ocupa, y sobre la que -ex. art. 239.1 de la Ley 58/2003- debemos pronunciarnos en la presente resolución.

El trasfondo del problema que nos ocupa es la muy lógica y razonable preocupación del legislador por impedir con carácter general que las personas físicas con actividades económicas puedan deducirse los gastos de los vehículos de turismo y de los mixtos que puedan usar y usen para actividades particulares y no empresariales; porque los demás contribuyentes por el I.R.P.F. no pueden deducirse nunca tales gastos; y para ello reguló y regula la cuestión, y lo hizo ya desde 1999 en los términos en los que lo ha hecho, y que nos vienen ocupando.

Pues bien, los problemas de la deducibilidad de los gastos de las furgonetas de esos profesionales, y otros casos que pueden buscarse, y luego mencionaremos algunos bastante significativos, tienen una causa última, que es, dicho ello con el respeto que el legislador nos merece, que quizás no fuera muy correcto lo que hizo el legislador de 1999, el del R.D. 214/1999, de 5 de febrero, que redactó la norma original cuya redacción se conserva en el actual art. 22.4 del Reglamento, cuando asimiló de manera directa y omnicomprendensiva a todos los vehículos mixtos como turismos, lo que hizo con ese párrafo que dispone:[...].

T.R. de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial que contiene, además de otras muchas, las siguientes definiciones: [...].

Y con esas definiciones, el legislador asimiló a todos los vehículos mixtos a turismos, cuando hay muchos vehículos mixtos que objetivamente están muy lejos de ser turismos, como ocurre de manera harto elocuente con los coches fúnebres -que son vehículos mixtos adaptables-, pero que son vehículos mixtos que mal pueden asimilarse a turismos.



Por ello, este Tribunal entiende que lo que hay que hacer es interpretar ese art. 22.4 del Reglamento del Impuesto sin desmenuzarlo, sino contemplándolo en su conjunto, e interpretarlo a la luz del canon hermenéutico del espíritu y finalidad de las normas, que es el

Finalidad de lo dispuesto en ese art. 22. 4 del Reglamento que, ya lo hemos dejado dicho en el Fundamento de Derecho tercero, que es diáfana, y que alcanza: (I) tanto a impedir con carácter general que las personas físicas con actividades económicas puedan deducirse los gastos de los vehículos de turismo y los mixtos que puedan usar y usen para actividades particulares y no empresariales; porque los demás contribuyentes por el I.R.P.F. no pueden deducirse nunca tales gastos; (II) como a anular ese impedimento de tal deducibilidad, cuando los vehículos en cuestión sean vehículos como se ha dicho que van a tener y tienen una evidente, inequívoca e imprescindible utilización empresarial.

A la vista de lo cual, este Tribunal entiende que la solución que debe darse al tema de la presunción de afectación de las furgonetas de todo tipo (de los vehículos mixtos adaptables), cuya utilización para necesidades privadas pueda considerarse accesoria y notoriamente irrelevante a los efectos que contempla el art. 22.4 del Reglamento del Impuesto, es la siguiente: cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas (carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc. ...) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación de los mismos a la actividad económica de su propietario, deberán presumirse como afectos a la misma; lo que no impedirá que la Administración tributaria pueda negar esa afectación presunta si prueba que se dedican fundamentalmente a un uso particular; y, al revés, cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas (carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc. ...) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación fundamentalmente particular por parte de su propietario, deberán presumirse como no afectos a la actividad económica de que se trate, lo que impedirá la deducibilidad de sus gastos, salvo que el interesado concernido pruebe la dedicación exclusiva del mismo a su específica actividad económica.

Una solución cuyo resultado es acorde con la finalidad de la norma:

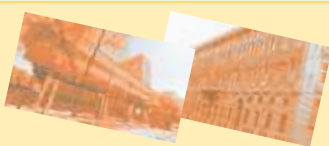
Tanto para admitir la deducibilidad de los gastos de las "furgonetas" de los profesionales como albañiles, fontaneros, etc. ... o de los coches fúnebres.

Como para negarla en los casos de "furgonetas" carrozadas como autocaravanas o pseudo-autocaravanas, y también, como no, en los de vehículos mixtos con muchas plazas propiedad de profesionales con familias de muchos miembros o muchos niños pequeños que precisan ir en sillas ancladas, que utilizan exclusivamente tales vehículos mixtos como turismos para sus necesidades particulares.

Y ello, en un caso como el que ha sido causa del presente recurso extraordinario:

I.- Vistas las 3 fotos de la furgoneta Dacia modelo Dokker cuyos gastos fueron objeto de regularización, 3 fotos que el interesado aportó a la Dependencia gestora primero y que volvió a aportar luego al T.E.A.R. de Madrid, y que por ello obran en el expediente administrativo; y en las que se ve: (I) vista por delante, (II) vista por detrás, y (III) por detrás con las puertas posteriores abiertas, una furgoneta azul, sin rotular, con una





baca con unas tuberías encima, y cargada con herramientas, escaleras y otros artículos diversos toda su parte posterior, parte posterior que tiene un desgaste significativo.

II.- Que su propietario tenía además de esa furgoneta un vehículo de turismo para su uso particular.

III.- Y que a la Dependencia gestora no había acreditado que el interesado hubiera dedicado tal furgoneta fundamentalmente a un uso particular.

Hace que este Tribunal Central considera acertado y procedente que el T.E.A.R. de Madrid resolviera lo que resolvió al respecto; es decir que debían admitirse como fiscalmente deducibles los gastos ocasionados por la furgoneta en cuestión.

→ ACUERDO

Por todo ello, EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA A.E.A.T., acuerda

DESESTIMARLO y fijar como criterio al respecto el siguiente:

Por lo que hace a la presunción de afectación de los vehículos mixtos adaptables, cuya utilización para necesidades privadas pueda considerarse accesoria y notoriamente irrelevante, a los efectos que contempla el art. 22.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por R.D. 439/2007, de 30 de marzo, los criterios a seguir son los siguientes: cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas (carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc. ...) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación de los mismos a la actividad económica de su propietario, deberán presumirse como afectos a la misma; lo que no impedirá que la Administración tributaria pueda negar esa afectación presunta si prueba que se dedican fundamentalmente a un uso particular; y, al revés, cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas (carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc. ...) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación fundamentalmente particular por parte de su propietario, deberán presumirse como no afectos a la actividad económica de que se trate, lo que impedirá la deducibilidad de sus gastos, salvo que el interesado concernido pruebe la dedicación exclusiva del mismo a la actividad económica de que se trate.

B) Resoluciones (RESEÑA)



IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES (IEEPNR)

👉 **IEEPNR. RESOLUCIÓN** 19.06.2025. TEAC. Sala Segunda. **Rec. 00-00553-2025**

- Concepto: IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES (IEEPNR)
- Naturaleza: ALZADA. UNIFICACIÓN DE CRITERIO
- RECURRENTE: VOCAL COORDINADORA TEAC





¡ATENCIÓN!: Consultar texto original en WEB MH: [DYCTEA](#)

→ **ASUNTO:** Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables (IEEPNR) . Devolución a favor de adquirentes que no ostentan la condición de contribuyentes, art. 81.1.d) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

CRITERIO
1.- El envío de los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (IEEPNR) fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto, efectuado por un adquirente que no ostente la condición de contribuyente en los términos establecidos en el artículo 76 de la Ley, es un supuesto de devolución previsto en el artículo 81.1.d) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. 2.- De la literalidad del texto del art. 81.1.d) de la Ley 7/2022, se otorga el derecho a solicitar la devolución al "adquirente" concepto que se puede aplicar en este caso tanto al comprador fuera del territorio español como a su proveedor en territorio español. 3.- Solo está legitimado para solicitar la devolución, el adquirente que acredite el envío de los productos fuera del territorio de aplicación y el pago del impuesto. No cabe añadir al artículo 81.1.d) de la Ley 7/2022 un requisito que no está expresamente previsto en el mismo, como es que el envío fuera del territorio de aplicación del impuesto se realice directamente por el solicitante de la devolución, o por un tercero en su nombre o por su cuenta. 4.-La efectividad de la devolución quedará condicionada a que la existencia de los hechos que dan lugar a la misma, -envío fuera del territorio de aplicación del impuesto y pago del impuesto- pueda ser probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho y a la inexistencia de un enriquecimiento injusto que deberá ser acreditado por la Administración. Unificación de criterio.

III-II DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Marzo- Abril/2025

→ [MARZO/2025](#)

A. Consultas vinculantes (CON INCLUSIÓN DE PARTICULARES)



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

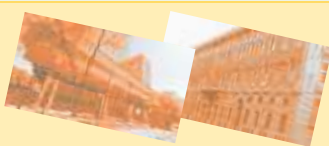
✓ **IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0288-25** (17.03.2025)

→ Acceso al documento original;

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0288-25

■ **CUESTIÓN**





Interpretación del artículo 42.3 c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación al concepto de descendientes y si existe límite de edad para los mismos.

■ **Contestación:**

Entre los rendimientos del trabajo en especie que el artículo 42.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), considera exentos se encuentran, en la letra c), "las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie".

Al respecto, debemos señalar que los requisitos para la aplicación de la letra c) del mencionado artículo 42.3 son los que se recogen expresamente en la Ley y el Reglamento, no estableciéndose ningún límite en función de la edad de los descendientes, que incluirán a los hijos, nietos o bisnietos del trabajador.

✓ **IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0385-25** (20.03.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0385-25

■ **Consultante expone que:** que ejerce la profesión de abogada por cuenta propia y se encuentra dada de alta en el sistema de previsión profesional de la Mutualidad de la Abogacía como régimen alternativo al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social.

■ **Consultante manifiesta que:** Tiene la intención de rescatar el capital acumulado.

■ **Consultante pregunta:** tributación de la prestación derivada de las aportaciones a la mutualidad.

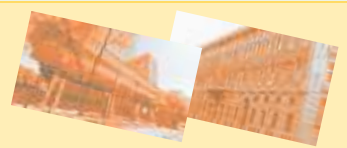
■ **Contestación:**

El artículo 17.2.a) 4.ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: [...].

Al respecto debe señalarse que el artículo 51.2 de la citada LIRPF determina la posibilidad de reducir en la base imponible general las aportaciones a mutualidades de previsión social siempre que se cumplan los siguientes requisitos: [...].

Asimismo, el artículo 30.2 de la LIRPF establece, entre las reglas especiales para determinar el rendimiento neto en estimación directa de actividades económicas, la siguiente: [...].





En conclusión a lo anterior, la prestación por jubilación o invalidez tributará en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo a integrar en la base imponible general cuando las aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del impuesto, con independencia de que las aportaciones hayan sido o no efectivamente reducidas por el mutualista, y por el importe que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto por incumplir los requisitos establecidos en los preceptos reproducidos anteriormente.

Por otra parte, la disposición transitoria segunda de la LIRPF regula un régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan sido realizadas antes de 1 de enero de 1999, en los siguientes términos: [...].

Respecto a la parte de prestación que deriva de aportaciones realizadas desde 1 de enero de 1999, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 17.2.a) 4.ª de la LIRPF antes reproducido, la integración en la base imponible se realizará por el importe que exceda de las aportaciones que no hayan podido minorarse en la base imponible, en los términos señalados en el citado artículo.

Asimismo, la disposición transitoria duodécima de la LIRPF regula el régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados en los siguientes términos: [...].

El apartado 4 de la disposición transitoria duodécima fue añadido por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, el cual entró en vigor el 1 de enero de 2015 y es de aplicación a las prestaciones percibidas a partir de 2015.

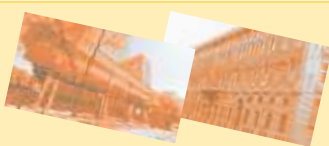
El artículo 17.2 b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (vigente a 31 de diciembre de 2006), establecía la posibilidad de aplicar la siguiente reducción: [...].

De los preceptos anteriores se desprende que, si la prestación de la mutualidad se percibe en forma de capital, podrá aplicarse la reducción del 40 por 100 a la parte de la prestación que corresponda a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006, siempre que hayan transcurrido más de dos años entre la primera y la fecha de acaecimiento de la contingencia y que la misma se perciba en el plazo señalado en la disposición transitoria duodécima antes transcrita. Si la prestación se percibe combinando pagos de cualquier tipo con un pago en forma de capital, podrá aplicarse la citada reducción a la parte de la prestación que se cobre en forma de capital, en los términos expuestos para la prestación en forma de capital.

Así, conforme a este apartado 4 de la disposición transitoria duodécima de la LIRPF, la posibilidad de aplicar el régimen transitorio (la reducción del 40 por 100) se condiciona a que las prestaciones se perciban en un determinado plazo cuya finalización depende del ejercicio en que acaece la contingencia. Por tanto, para aplicar la citada reducción es preciso determinar en qué ejercicio debe entenderse acaecida la contingencia que da derecho al cobro de la prestación.

✅ **IRPF. 3ª Consulta Vinculante V0428-25** (20.03.2025)





→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0428-25

■ **Consultante expone que:** al comienzo de 2025, la compañía para la que trabajo ha incorporado como beneficio social, para la posición que ocupo, una asignación anual de combustible (fuel allowance) que asciende a 2.318 EUROS anuales. Esta cantidad se prorratea mensualmente por lo que cada mes debo percibir 193,16 EUROS".

■ **Consultante manifiesta que:** Esta cantidad se prorratea mensualmente por lo que cada mes debo percibir 193,16 EUROS.

■ **Consultante pregunta:** si se me concede una tarjeta de combustible como pago en especie, no la uso, y cada mes la cantidad aportada y no usada se me retira, ¿he de tributar por ello?".

■ **Contestación:**

El artículo 42.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio determina que "constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda". A lo que añade —en su segundo párrafo— que "cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria".

De acuerdo con esta definición, la concesión de una tarjeta de combustible (por el empleador al empleado) en la que cada mes la cantidad aportada para combustible y no aplicada (no gastada) es retirada por la empresa no dará lugar a la obtención de una renta en especie, pues la cancelación del importe (asignado y consignado en la tarjeta) por no haber sido utilizado por su beneficiario —cancelación que según resulta de lo indicado por el consultante se realiza cada mes por la empresa concedente— comporta que no se haya producido el supuesto de hecho determinante de la existencia de una renta en especie, es decir, no se ha realizado el hecho imponible del impuesto: obtención de renta por el contribuyente, al haber sido objeto de cancelación automática el importe no consumido, por lo que no se ha producido consumo de bienes respecto a ese importe.

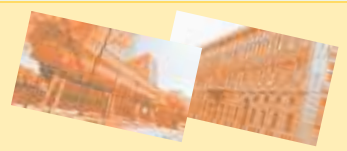
La presente contestación se limita a analizar la tributación desde la perspectiva del consultante, no entrando a realizar valoración alguna de las obligaciones tributarias que pudieran corresponder a la compañía empleadora ante la falta de legitimación activa del consultante para plantearlas.

✓ **IRPF. 4ª Consulta Vinculante V0256-25 (05.03.2025)**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0256-25





■ **Consultante expone que:** la consultante (Gestoría) trabaja con un concesionario de vehículos realizando trámites ante la Dirección General de Tráfico relativos a cambios de titularidad y nuevas matriculaciones de vehículos. La consultante

■ **Consultante manifiesta** que: factura sus servicios al concesionario y percibe de éste, además, el importe correspondiente a las tasas e impuestos que paga con carácter anticipado la consultante a nombre del cliente final comprador del vehículo.

■ **El consultante pregunta:** ¿los gastos satisfechos a nombre del cliente final del concesionario tienen la consideración de suplidos?

■ **Contestación:**

1.- De conformidad con el artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre): [...].

De conformidad con lo anterior, y tal y como ha reiterado este Centro directivo la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la operación gravada, derivado tanto de la prestación principal como de las accesorias de la misma.

En cuanto a las características determinantes de los denominados suplidos, esto es, de las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo, éstas se definen en diversas resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos entre otras, de fechas 1 de septiembre de 1986 (BOE de 10 de septiembre) y de 24 de noviembre de 1986 (BOE de 16 de diciembre), que establecen que para que tales sumas tengan la consideración de suplidos y no se integren en la base imponible, los correspondientes importes, deben concurrir todas las condiciones siguientes:

1º.- Trátarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente. La realización de los gastos en nombre y por cuenta del cliente se acreditará ordinariamente mediante la correspondiente factura o documento que proceda en cada caso expedido a cargo del citado cliente y no del intermediario agente, consignatario o comisionista que le está "supliendo".

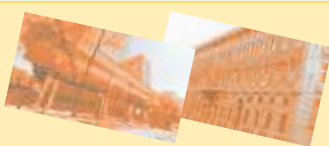
En consecuencia, cuando se trata de sumas pagadas en nombre propio, aunque sea por cuenta de un cliente, no procede la exclusión de la base imponible del impuesto de la correspondiente partida por no ajustarse a la definición de "suplido" incluida en el artículo 78 de la Ley 37/1992.

2º.- El pago de las referidas sumas debe hacerse en virtud de mandato expreso, verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúe.

3º.- La justificación de la cuantía efectiva de dichos gastos se realizará por los medios de prueba admisibles en Derecho.

En los "suplidos", la cantidad percibida por el mediador debe coincidir exactamente con el importe del gasto en que ha incurrido su cliente. Cualquier diferencia debería ser interpretada en el sentido de que no se trata de un auténtico "suplido".





4º. Por último señala la Ley que el sujeto pasivo (mediador) no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente hubiera gravado gastos pagados en nombre y por cuenta del cliente.

Por tanto, sólo en la medida en que las cantidades percibidas por la consultante cumplan las condiciones anteriormente expuestas, las mismas podrán tener la consideración de suplidos.

La contestación dada a la consulta vinculante de 18 de enero de 2012, con número de referencia V0072-12, dice lo siguiente: [...].

El referido informe [de fecha 21 de diciembre de 2011, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, del Ministerio de Economía y Hacienda], en lo concerniente a la relación que se establece entre los gestores administrativos y el Colegio Oficial de Gestores Administrativos, señala lo siguiente:

«En esta relación, el Colegio Oficial de Gestores Administrativos cumple funciones de centralización de las solicitudes y gestiona las identidades electrónicas de los colegiados. Del protocolo adicional para la provincia de Alicante, de 26 de mayo de 2005, se deduce que la incorporación de los colegiados a la plataforma informática se realiza de forma voluntaria, siguiendo un protocolo determinado por el Colegio de Gestores.

Por tanto, existe una relación entre los gestores y el Colegio de Gestores independiente de la condición de colegiado, que deriva de la prestación de consentimiento del gestor y que determina la posibilidad de que aquél pueda utilizar la plataforma informática establecida por el Colegio de Gestores y éste garantice la identidad del usuario frente a la Jefatura Provincial de Tráfico.

En orden a la gestión de las tasas, al presentarse la solicitud por el gestor administrativo, el Colegio de gestores procede a aplicar la tasa correspondiente, en ejecución de la encomienda de gestión realizada por la Jefatura Provincial de Tráfico»

En cuanto a la relación existente entre los gestores administrativos que satisfacen las tasas y sus clientes, el informe de la Abogacía del Estado se pronuncia en los siguientes términos:

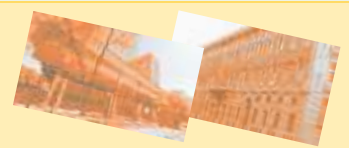
«La relación entre el gestor administrativo y el cliente deriva de un contrato de mandato. Incluso, en algunos casos, está sujeto a un modelo previamente aprobado por el propio colegio. ..(...).

Asimismo, el colegio Oficial de Gestores Administrativos vela por que las solicitudes incorporen el contrato de mandato.

Resumiendo cuanto se ha expuesto, la situación se caracteriza porque la gestión de las tasas se realiza entre el Colegio Oficial de Gestores Administrativos, actuando en virtud de encomienda de gestión realizada por la Jefatura Provincial de Tráfico, y el gestor administrativo, actuando en nombre y por cuenta de su cliente en virtud de un contrato de mandato»

Finalmente, el informe de la Abogacía del Estado concluye lo siguiente:

«A efectos de determinar si el anticipo realizado por los gestores para el abono de las tasas devengadas tiene o no la condición de suplido deberá atenderse a la relación



entablada entre el gestor administrativo y el Colegio Oficial de Gestores Administrativos, por ser ésta la relación en la que se realiza el abono del importe de la tasa y la aplicación de la tasa a la operación correspondiente. A estos efectos, resulta irrelevante la forma en que se haya realizado el abono a la Jefatura Provincial de Tráfico por el Colegio Oficial de Gestores Administrativos, pues este abono se incardina en una relación jurídica distinta (la encomienda de gestión a que se ha hecho referencia), cuya forma de ejecución carece de efectos frente al gestor administrativo y el cliente al tratarse de una "res inter alios facta". Lo único relevante frente a gestor administrativo y cliente es que la gestión de la tasa es realizada por el Colegio Oficial de Gestores Administrativos.

Examinando más detenidamente las actuaciones llevadas a cabo por el gestor administrativo frente al Colegio Oficial resulta que el abono de la tasa consiste en el pago de una suma de dinero realizada en nombre y por cuenta del cliente en virtud de un contrato de mandato, requisito éste cuyo cumplimiento será supervisado por el propio Colegio Oficial.

El pago se realiza a la entidad encargada de la gestión de la correspondiente tasa, gestión que realiza en virtud de encomienda de gestión formalizada mediante convenio de colaboración entre el Colegio Oficial de Gestores Administrativos y la Jefatura Provincial de Tráfico.

La forma en que el Colegio de Gestores Administrativos ha de realizar el abono de las tasas a la Jefatura Provincial de Tráfico forma parte de la propia encomienda de gestión, siendo cuestión ajena a la relación entre el gestor administrativo (en nombre y por cuenta del cliente) con el Colegio Oficial de Gestores Administrativos»

En este sentido, en dicha contestación se concluye que:

«De todo lo anterior, se pone de manifiesto que los gestores administrativos que satisfacen las tasas para sus clientes en los términos señalados en el escrito de consulta, actúan en nombre y por cuenta de los mismos, con independencia del especial procedimiento para el abono de las tasas a las Jefaturas Provinciales de Tráfico en las que intervienen los Colegios Oficiales de Gestores Administrativos.

En consecuencia, por lo que aquí interesa, las tasas objeto de consulta que satisfacen los gestores administrativos en nombre y por cuenta de sus clientes tienen la consideración de suplidos que no se integran en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios que efectúan a favor de los mismos, puesto que de la información aportada en el escrito de consulta se infiere que se cumplen los requisitos establecidos al efecto»

Asumiendo dichas conclusiones que son equivalentes a las planteadas en la **referida contestación vinculante de 26 de marzo de 2018, número de referencia V0828-18**, se establece que:

«En consecuencia con lo anterior y con la doctrina señalada, este Centro directivo informa lo siguiente:

Las tasas objeto de consulta que satisfacen las autoescuelas en nombre y por cuenta de sus clientes, y que son gestionadas a través de la asociación de autoescuelas para su presentación y pago ante la Jefatura Provincial de Tráfico, tienen la consideración





de suplidos que no se integran en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios que efectúan a favor de los mismos."

2.- De acuerdo con todo lo anterior, el pago de una suma de dinero realizada en nombre y por cuenta del cliente en virtud de un contrato de mandato expreso para el pago de las tasas e impuestos objeto de consulta en las condiciones señaladas tendrá la consideración de suplido que no se integra en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido en factura que incluye los honorarios de la consultante.

3.- En cuanto a la posibilidad de expedir factura al concesionario incluyendo como suplidos los gastos que han sido facturados a los clientes por la consultante, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley del impuesto según el cual: [...].

Además, la consultante como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá cumplir con las obligaciones materiales y formales derivadas de la normativa del Impuesto que son las contenidas en el apartado uno del artículo 164 de la Ley 37/1992, entre las que se encuentra la obligación de "3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente."

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece lo siguiente: [...].

Conforme a lo anterior, la gestoría consultante deberá expedir factura correspondiente a los servicios que haya prestado al destinatario de los mismos, por lo que si el destinatario de estos servicios es el concesionario, la factura deberá expedirse a éste por los servicios prestados con repercusión del Impuesto sobre el Valor añadido. Si además la consultante presta servicios a los clientes adquirentes de los vehículos, deberá expedir la correspondiente factura a éstos, como destinatarios de los citados servicios, en las que no se incluirían el importe de las tasas e impuesto de matriculación que cumplieran los requisitos para ser considerados como suplidos indicados anteriormente, siendo estos clientes y no el concesionarios a los que la consultante está "supliendo" respecto del pago de las tasas e impuestos ante la Dirección General de Tráfico, aunque el importe sea satisfecho por el concesionario.

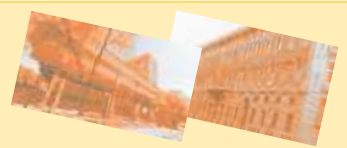
✓ IRPF. 5ª [ISD] Consulta Vinculante V0430-25 (20.03.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0430-25

■ **Consultante expone que:** Mi padre en su día solicitó una ayuda a la Generalitat Valenciana en 2022 para la supresión de barreras arquitectónicas por cuestiones de accesibilidad a la vivienda debido a que vivía en el primer piso de edificio antiguo, sin ascensor. Previamente instaló y pagó una silla salva escaleras en el edificio. Los hijos tramitamos la ayuda en tiempo y forma y la Generalitat Valenciana aprobó la concesión de la ayuda. Sin embargo, mi padre falleció antes de cobrar la prestación.





. ■ Consultante manifiesta que: hace pocos días, en diciembre de 2024 los herederos hemos recibido el dinero correspondiente a dicha ayuda".

■ **Consultante pregunta:** ¿Debemos los herederos tributar por este dinero que hemos percibido a posteriori en la declaración de la Renta o en el impuesto de Sucesiones que en su día ya presentamos (...)?

■ **Contestación:**

❖ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las cantidades percibidas para la instalación de un aparato elevador salvaescaleras constituyen para su beneficiario una ganancia patrimonial, en cuanto responden al concepto que de este componente de la renta del contribuyente se recoge en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio, según el cual "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos". A lo que hay que añadir que esta ganancia patrimonial no se encuentra amparada por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción establecidos legalmente.

Respecto a su imputación temporal, el artículo 14.1 c) de la Ley 35/2006 establece como regla general que "las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial". Este hecho se entendería producido en el momento en que el concedente comunica la concesión al solicitante, independientemente del momento del pago. Ahora bien, junto con esta regla general la Ley del Impuesto recoge en su artículo 14.2 unas reglas especiales de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí la recogida en su párrafo c) y a la que también procede unir la establecida en el apartado 4 del mismo artículo, y que, respectivamente, establecen lo siguiente:

- "Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i), j) y l) de este apartado".

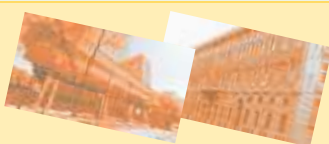
- "En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse".

La consideración de la subvención como ganancia patrimonial devengada por el causante y la realización de una interpretación integradora de los preceptos transcritos nos llevan a concluir que procederá imputar al período impositivo en el que se haya producido el fallecimiento del causante la ganancia patrimonial objeto de consulta.

Lo expuesto en relación con la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se complementa con lo indicado a continuación respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues el importe de la subvención en cuanto renta perteneciente al causante pasa a formar parte del caudal relicto.

❖ Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones





Constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la adquisición mortis causa de bienes y derechos, regulado en el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19 de diciembre) en los siguientes términos:

Artículo 3. Hecho imponible. [...]

Por su parte, los artículos 661 y 989 del Código Civil disponen lo siguiente:

Artículo 661. [...]

Artículo 989. [...]

De acuerdo con lo anterior, todo el importe que perciba el consultante lo es en su calidad de heredero del causante y, por lo tanto, está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones conforme al artículo 3.1 a) de la LISD. Si el heredero no incluyó el derecho de crédito correspondiente en la autoliquidación del impuesto, deberá presentar autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el importe total que perciba. Del mismo modo, si incluyó el derecho de crédito, pero por distinto importe al efectivamente percibido, también deberá presentar autoliquidación complementaria para regularizar la diferencia no declarada.



IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

✓ **IP. 1ª Consulta Vinculante V0259-25** (05.03.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

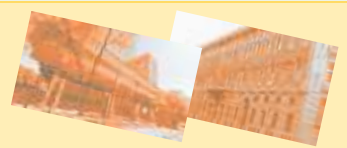
https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0259-25

■ **Consultante expone que:** ostenta indirectamente el 90 por 100 del capital social de la entidad V sociedad dedicada a la actividad de alquiler de bienes inmuebles; para la ordenación, gestión y desarrollo de esta actividad de alquiler inmobiliario la sociedad V cuenta con una persona empleada con contrato laboral a jornada completa. No obstante, fuera de su jornada laboral a tiempo completo en V, la empleada desarrolla otras funciones, entre ellas la familia de la empleada es propietaria de una compañía patrimonial (totalmente ajena y no vinculada a V), y tienen previsto designarla administradora percibiendo por ello una retribución;

■ **Consultante manifiesta que:** adicionalmente, la empleada presta servicios como autónoma a una correduría de seguros. Todas estas funciones la empleada las realiza fuera de la jornada laboral a tiempo completo de V, de tal forma que durante su jornada laboral en V sólo desempeñará los trabajos relacionados con la ordenación y gestión de la actividad de arrendamiento inmobiliario de la compañía.

■ **Consultante pregunta:** ¿Se confirma que en el caso planteado la sociedad V cumpliría el requisito de disponer de un empleado con contrato laboral a jornada completa encargado de la ordenación y gestión de la actividad de arrendamiento inmobiliario de la compañía para considerar la existencia de una actividad económica a los efectos de lo dispuesto en el artículo 4.Ocho.Dos. de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio?





■ Contestación

El artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de julio) -en adelante, LIP-, establece la exención en los términos siguientes:

"Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

Estarán exentos del impuesto: [...].

Por lo tanto, para que el consultante pueda aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las participaciones de las que es titular se deben cumplir las condiciones previstas en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

Del texto del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP se derivan dos cuestiones que hay que diferenciar: de un lado, el acceso a la exención, lo que exige el cumplimiento de las letras a), b) y c) esta última en sus tres primeros párrafos y, de otro, el ámbito o alcance objetivo de la exención, aspecto al que se refiere el último párrafo de la norma.

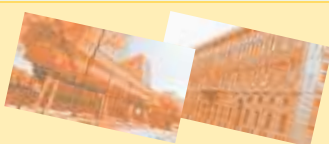
En relación con el requisito previsto en la letra a), esto es, si una entidad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario o si, por el contrario, realiza una actividad económica, el precepto establece que "a efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos" no se computarán aquellos valores "que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra a del artículo 4.Ocho.Dos". Por lo tanto, desde el punto de vista de la calificación de la actividad de la entidad de las que tiene participaciones el consultante, como de gestión o no de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, no se computarán las participaciones que esta entidad tenga en las sociedades participadas que supongan al menos el 5 por ciento de los derechos de voto, siempre y cuando se posean con la finalidad de dirigir y gestionar las participaciones, se disponga de medios materiales y personales suficientes y las entidades participadas, a su vez, no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Nada dice al respecto de la entidad de la que el consultante posee directamente la participación y por las que, en su caso, tendrá derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, pero en relación con el requisito previsto en la letra a), que no se tendrán en cuenta las participaciones que la entidad tenga en otras siempre que represente más del 5 por 100 y que dicha entidad, en este caso V, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y por el contrario, realice una actividad económica, el precepto establece que "para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

El artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 1 de enero) -en adelante LIRPF- establece lo siguiente: [...].

La finalidad del mencionado precepto no es otra que la de establecer unos requisitos mínimos para que la actividad pueda entenderse como empresarial, requisitos que inciden





en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales. En ese sentido el requisito de que exista una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente siempre que la persona empleada trabaje en la entidad la jornada completa, y ello con independencia de que dicha persona, además, pueda ejercer otras actividades en otras entidades fuera de la jornada laboral, incluso aunque estuviera incluido en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

A este respecto, cabe indicar que la acreditación de tales hechos deberá efectuarse por el contribuyente por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Esta cuestión, por su propia naturaleza fáctica, no corresponde a esta Dirección General de Tributos, sino al órgano gestor que tiene atribuidas las competencias de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.

CONCLUSIÓN:

La finalidad del mencionado precepto no es otra que la de establecer unos requisitos mínimos para que la actividad pueda entenderse como empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales. En ese sentido el requisito de que exista una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente siempre que la persona empleada trabaje en la entidad la jornada completa, y ello con independencia de que dicha persona, además, pueda ejercer otras actividades en otras entidades fuera de la jornada laboral, incluso aunque estuviera incluido en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

✅ IP [ISD] 2ª Consulta Vinculante V0326-25 (18.03.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

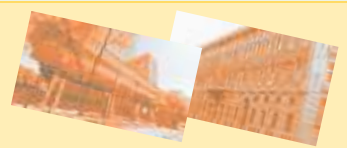
https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0326-25

■ **Consultante expone que:** desarrolla la actividad empresarial de alquiler de bienes inmuebles. Para la ordenación de la actividad cuenta con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. En el supuesto de que la persona empleada solicitara la baja laboral, se plantea la posibilidad de ser ella misma, como empresaria individual, con una dedicación exclusiva y a tiempo completo, y percibiendo su retribución en exclusiva de esta actividad, la que supla a la empleada.

■ **Consultante manifiesta que:** en el supuesto de que la persona empleada solicitara la baja laboral, se plantea la posibilidad de ser ella misma, como empresaria individual, con una dedicación exclusiva y a tiempo completo, y percibiendo su retribución en exclusiva de esta actividad, la que supla a la empleada.

■ **Consultante pregunta:** - ¿Cumpliría los requisitos para tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio?- Al llegar a la edad de 65 años o situación de incapacidad permanente o gran invalidez, en caso de transmisión del negocio o empresa individual, intervivos o mortis causa, ¿se cumplirían los supuestos y requisitos que dan lugar a la bonificación o reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 95% de la base





imponible que establece la Ley 29/2987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?

■ Contestación

El artículo 4.Ocho.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de julio) -en adelante, LIP-, establece la exención en los términos siguientes: [...].

El artículo 1.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 6 de noviembre), establece que a efectos de acceder a la exención prevista para actividades empresariales y profesionales en el artículo 4.Octavo.Uno de la ley reguladora de este impuesto "se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurren las circunstancias que, a tal efecto, establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias".

Por otra parte, el artículo 3 de este Real Decreto 1704/1999, establece que: [...].

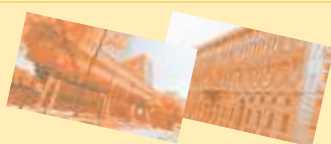
Por lo tanto, solo se entenderá que la actividad de arrendamiento de inmuebles que desarrolla la consultante es una actividad económica a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio si cumple con el requisito previsto en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 1 de enero de 2007), en adelante LIRPF, que establece lo siguiente: [...].

Como ha señalado este centro directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V0638-13, de 1 de marzo de 2013); (V0953-17, de 17 de abril de 2017 y V2513-18, de 18 de septiembre de 2018 para que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica debe tener al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa; estos requisitos sólo se entenderán cumplidos si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa.

La exención en el impuesto patrimonial de la actividad económica citada exigirá que el empresario individual ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que dicha actividad constituya su principal fuente de renta, es decir, que al menos el 50 por ciento del importe de la base imponible del I.R.P.F. provenga de rendimientos netos de las actividades de que se trate. Además, se exige que se tenga contratada a una persona con contrato laboral y a jornada completa tal y como exige el artículo 27.2 de la LIRPF para que la actividad de arrendamiento pueda considerarse una actividad económica.

En cualquier caso, estas funciones -el ejercicio de la actividad de forma personal y la gestión de la actividad de arrendamiento- no pueden recaer en una misma persona, ya que el artículo 27.2 LIRPF exige que exista un contrato laboral -de acuerdo con la normativa vigente en esta materia- y que sea a jornada completa percibiendo una remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su actividad de arrendamiento de bienes inmuebles.





Respecto a la cuestión planteada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las consultas han de ser formuladas por los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, con el contenido que se establezca reglamentariamente.

Asimismo, el artículo 98.2 de la Ley General Tributaria dispone que los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente.

Por lo tanto, no procede la contestación a dicha cuestión al no ser la consultante la obligada tributaria, en este caso serían los posibles causahabientes o donatarios.

CONCLUSIÓN:

Para que la consultante tenga derecho a la exención que establece el artículo 4.Ocho.Uno de la Ley 19/1991, deberá tener una persona contrada a jornada completa mediante contrato laboral, por lo que no podrá ser la propia empresaria individual la que realice esta función y prescindir de la persona empleada.



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ **IS. Consulta Vinculante V0363-25** (20.03.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

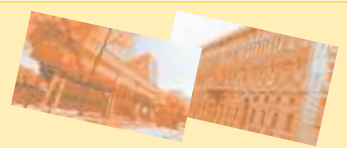
https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0363-25

■ **Consultante expone que:** la entidad A, es la sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal, cuyas sociedades son residentes y se encuentran participadas al 100% por la sociedad A (también residente en España). El grupo fiscal está valorando la posibilidad de liquidar y disolver algunas de las sociedades filiales que lo integran, puesto que existe cierta previsión de que no realicen actividad económica en los próximos ejercicios.

■ **Consultante manifiesta que:** en la actualidad, el grupo de consolidación tiene unas bases imponibles negativas acumuladas a nivel grupo que han sido generadas durante los ejercicios 2021, 2022 y 2023. Por otro lado, a título individual, las sociedades integrantes del grupo fiscal tienen bases imponibles negativas previas a su integración en el grupo, procedentes de los ejercicios 2019 y 2020.

■ **Consultante pregunta:** - ¿La liquidación y disolución de alguna de las sociedades filiales implica la reducción de las bases imponibles consolidadas en la proporción en que la sociedad filial hubiese contribuido a ellas? O, por el contrario, ¿la liquidación y disolución de la sociedad no produce efecto sobre las bases imponibles negativas consolidadas pudiendo el grupo de consolidación fiscal utilizar las bases imponibles negativas del grupo pendientes de compensar, generadas por la sociedad disuelta, en periodos impositivos posteriores? -





¿Una sociedad inactiva puede seguir formando parte de un grupo de consolidación fiscal siempre y cuando no incurra en otras causas que impliquen su exclusión del grupo?

■ Contestación:

En lo que se refiere a la aplicación del régimen de consolidación fiscal, regulado en el Capítulo VI del Título VII de la LIS, el artículo 56.1 de la LIS establece que "el grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente".

Por su parte, el artículo 59 de la LIS dispone en su apartado 2 que "las entidades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo fiscal con efecto del propio período impositivo en que se produzca tal circunstancia".

En primer lugar, es preciso aclarar que, a efectos de la presente contestación, a falta de mayor descripción del supuesto de hecho, este Centro Directivo parte de la hipótesis de que la realización de la operación planteada no afectaría al grupo de consolidación fiscal, en la medida en que la entidad dominante del grupo (sociedad A) no interviene en dicha operación, siempre y cuando se cumplan el resto de requisitos establecidos en el artículo 58 de la LIS.

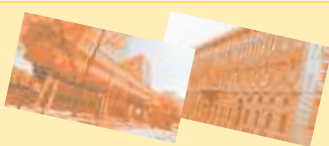
A su vez, también se presumirá que la sociedad dominante A participa directamente en el capital social de las entidades que se extinguen.

Sin perjuicio de todo lo anterior, se plantea la eventual disolución de ciertas sociedades dependientes del grupo fiscal cuya entidad dominante es la sociedad A. Como consecuencia de dicha disolución, el grupo fiscal no se extingue, puesto que la entidad dominante (la sociedad A) no pierde tal carácter, de conformidad con el artículo 58.6 de la LIS. Por su parte, la sociedad o sociedades que se extingan formarán parte del grupo fiscal hasta el momento de su disolución, de conformidad con el artículo 59.2 de la LIS, anteriormente reproducido.

No obstante, debe tenerse en consideración que este Centro Directivo en sus consultas V5064-16, V2963-16 y V0044-24 ha determinado que la extinción de una entidad dependiente, aun cuando se produzca en el seno del propio grupo fiscal y su base imponible individual se integre en la base imponible del grupo fiscal en el período en que se lleva a cabo la disolución, producirá los efectos previstos en el artículo 74 de la LIS, en virtud del cual: [...].

En virtud de lo dispuesto en el apartado 1, letra b), punto 5º del artículo 74 de la LIS, previamente transcrito, con ocasión de su salida del grupo fiscal, la entidad o, en su caso, entidades dependientes asumirán el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, pendientes de compensar, en la proporción en que hubieren contribuido a su formación. La compensación de las bases imponibles negativas atribuidas a cada entidad que deja de pertenecer al grupo fiscal se realizará, con carácter general, con las bases imponibles positivas que se determinen en el régimen de tributación individual en los períodos impositivos siguientes. No obstante, en el presente supuesto, tales bases imponibles negativas no podrán ser compensadas en períodos posteriores, por las entidades que lo abandonan, puesto que tales sociedades se habrán extinguido. Tampoco podrán ser compensadas por el grupo fiscal puesto que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 74.1.b) de la LIS, el derecho a dicha compensación corresponde en exclusiva a la entidad que deja de formar parte del grupo fiscal, sin que éste pueda subrogarse en el citado derecho.





Una vez señalado lo anterior, en relación con la primera cuestión planteada, el artículo 62 de la LIS establece que: [...].

De acuerdo con el artículo 62 de la LIS antes citado, y en los términos en él establecidos, la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando, entre otros componentes, las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de la LIS y considerando que los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en la LIS para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de la LIS, se referirán al grupo fiscal. Igualmente, deberá tomarse en consideración la especialidad introducida por la disposición adicional decimonovena de la LIS, en su redacción dada mediante Ley 7/2024, de 20 de diciembre, aplicable a los periodos impositivos que se inicien en 2023, en 2024 y en 2025.

Una vez realizada la homogeneización de acuerdo con los requisitos y criterios de calificación contables y fiscales, procederá la realización de eliminaciones e incorporaciones.

Respecto a las especialidades previstas en el artículo 63 de la LIS, se encuentran las reglas aplicables a la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal, señalando que: [...].

Así las cosas, para la determinación de la base imponible del grupo fiscal, habrá que atender en primer lugar al cálculo de la base imponible individual de cada miembro del mismo, con una serie de especialidades.

A los efectos de la determinación de la base imponible individual de las sociedades que abandonan el grupo y de sus respectivos socios en el periodo impositivo en que se lleve a cabo la disolución,

De conformidad con lo anterior, en el periodo impositivo en que se lleve a cabo la disolución de las entidades dependientes en cuestión, deberán integrar en sus respectivas bases imponibles la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal.

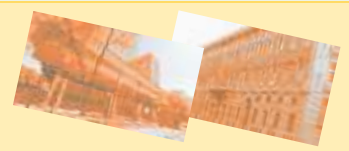
El artículo 66 de la LIS prosigue señalando que: [...].

A su vez, el artículo 26 de la LIS, en relación a la compensación de bases imponibles negativas en el régimen general del Impuesto, establece que: [...].

Asimismo, en relación con las reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal, el artículo 67 de la LIS establece que: [...].

De acuerdo con el régimen legal expuesto, en el supuesto del régimen especial de consolidación fiscal, teniendo en cuenta que el grupo fiscal tiene la consideración de contribuyente, la referencia a la base imponible previa a la compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización ha de entenderse realizada al grupo fiscal, de tal manera que se obtendrá como consecuencia de la suma de las bases imponibles individuales del período impositivo, ajustada por las correspondientes eliminaciones e incorporaciones.

De lo anterior se desprende que, tanto la compensación de bases imponibles negativas generadas en el seno del grupo fiscal como la compensación de bases imponibles negativas



pendientes de aplicar, generadas por cualquier entidad con carácter previo a su integración en el grupo fiscal, requiere, necesariamente, de la existencia de una base imponible positiva del grupo fiscal.

Por su parte, las bases imponibles negativas de una sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal se podrán compensar con la base imponible del grupo fiscal con el límite general del artículo 66 de la LIS y con el límite adicional previsto el artículo 67 e) de la LIS.

Pues bien, el límite adicional para la compensación de bases imponibles negativas de una sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal será del 70 por ciento de la base imponible individual de la entidad, previsto en la letra e) del artículo 67 de la LIS. No obstante, debe recordarse en este punto que, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024, podrían resultar de aplicación los límites incrementados a la compensación de BINS previstos en la disposición adicional decimoquinta de la LIS, en su redacción dada mediante Ley 7/2024, de 20 de diciembre, tratándose de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios, en los doce meses anteriores, alcanzase, al menos, los 20 millones de euros.

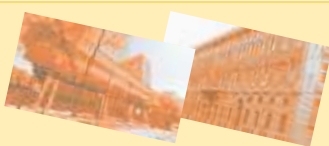
Por tanto, en la medida en que existan bases imponibles negativas de una sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal, se aplicará como límite de compensación el menor de los dos importes siguientes:

- el 70% de la base imponible positiva de dicha sociedad obtenida en el periodo impositivo en que forma parte del grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por las operaciones internas en las que hubiera participado, salvo que pudieran resultar de aplicación los tipos incrementados previstos en la disposición adicional decimoquinta de la LIS, atendiendo al importe neto de la cifra de negocios de la entidad, en los 12 meses inmediatos anteriores, tomando en consideración las eliminaciones e incorporaciones .
- el 70% de la base imponible positiva de dicho grupo fiscal previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de la base imponible negativa pendiente, salvo que pudieran resultar de aplicación los tipos incrementados previstos en la disposición adicional decimoquinta de la LIS, atendiendo al importe neto de la cifra de negocios del grupo fiscal, en los doce meses inmediatos anteriores, tomando en consideración las eliminaciones e incorporaciones.

Teniendo en cuenta que la base imponible individual de la entidad que abandona el grupo fiscal formará parte de la base imponible del grupo fiscal en el período en que se lleva a cabo la disolución con liquidación de la referida entidad, a efectos de determinar el límite a la compensación de las bases imponibles negativas preconsolidadas así como de las bases imponibles negativas generadas en el seno del grupo fiscal a cuya formación hubiese contribuido la entidad y que se encuentren pendientes de aplicar, cabe tener en consideración, además de lo señalado anteriormente, lo que se indica a continuación.

Así, una interpretación sistemática y razonable de la norma exige tener en consideración para la cuantificación del límite adicional a la compensación previsto en el artículo 67 e) de la LIS, la compensación sin límite que establece el artículo 26 de la LIS en el periodo impositivo en que se produzca la extinción de la entidad en cuestión. Asimismo, a efectos de determinar el referido límite adicional se tomarán en consideración tanto las bases





imponibles negativas de preconsolidación generadas por la entidad que se disuelve, como las bases imponibles negativas generadas en el grupo a cuya formación hubiese contribuido la entidad objeto de disolución-liquidación y cuya atribución se produzca con ocasión de su extinción por aplicación de lo dispuesto en el artículo 74.1.b) 5º de la LIS en los términos previamente señalados. Así lo ha manifestado este Centro Directivo en la consulta V1543-24.

Con posterioridad, en el caso de que existieran, en sede de la entidad que se extingue, tras su extinción, bases imponibles negativas preconsolidadas así como bases imponibles negativas generadas en el seno del grupo fiscal a cuya formación hubiese contribuido y que le hubiesen sido atribuidas con ocasión de su extinción, conforme a lo dispuesto en el artículo 74.1.b) 5º de la LIS, las mismas no podrán ser trasladadas al grupo fiscal, teniendo en cuenta que la operación de disolución con liquidación señalada determina que la referida entidad deje de formar parte del grupo fiscal.

Por último, en sede del socio de la entidad extinguida, la entidad A, el artículo 62.2 de la LIS indica lo siguiente: [...].

En virtud de todo lo anterior, la renta negativa que pudiera derivarse de la extinción de las referidas entidades, determinada de conformidad con lo dispuesto en la LIS, será fiscalmente deducible en la base imponible de la sociedad A, en el periodo impositivo en el que tenga lugar la extinción, en los términos previstos en los artículos 21.8 y 62.2 de la LIS, así como en la disposición transitoria decimonovena del mismo texto legal, en virtud de la cual: [...].

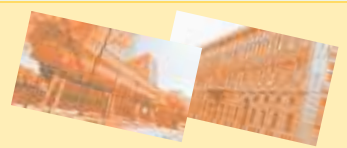
Respecto a la segunda cuestión planteada, si una sociedad inactiva puede seguir formando parte de un grupo de consolidación fiscal siempre y cuando no incurra en otras causas que impliquen su exclusión del grupo, cabe indicar que el artículo 58 de la LIS establece los siguientes criterios

De acuerdo con lo anterior, en el caso objeto de consulta, se considerarían entidades dependientes del grupo fiscal las sociedades residentes en territorio español que cumplieran los requisitos establecidos en el artículo 58 de la LIS.

En particular, en el apartado tercero del artículo 58 se desarrollan los requisitos que han de concurrir en la sociedad dependiente. Por otra parte, en el apartado cuarto, se señalan las circunstancias que, cuando concurren en alguna de las entidades, supondrán su exclusión del régimen especial de consolidación fiscal, sin que entre ellas figure el que la entidad no viniera realizando actividad alguna.

Por tanto, como ya ha manifestado este Centro Directivo en la consulta V0646-22, en la medida que el artículo 58 de la LIS no establece como causa que impida formar parte de un grupo el hecho de que una sociedad dependiente sea inactiva, la entidad consultante y todas las sociedades que cumplan los requisitos para ser consideradas sociedades dependientes deberán formar parte del grupo fiscal a efectos de la aplicación del régimen de consolidación fiscal.

Respecto a la compensación de las bases imponibles negativas, el artículo 26.4 de la LIS introduce una limitación para el supuesto en el que concurren las circunstancias previstas en las letras a), b) y c) de dicho apartado.



En el caso concreto planteado, ciertas sociedades dependientes cuentan con bases imponibles negativas pendientes de compensar en el momento de su incorporación al grupo fiscal. No existe información acerca de si concurren o no las circunstancias previstas en el apartado 4 del artículo 26 de la LIS, a efectos de determinar la posible aplicación de la limitación a la compensación de bases imponibles negativas, en sede de cada una de las referidas entidades, por lo que este Centro Directivo no puede pronunciarse sobre esta cuestión.



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V0234-25 (05.03.2025)

→ Acceso al documento original:

DGT-MH : https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0234-25

■ **Consultante expone que:** es una entidad mercantil que actúa como entidad holding de varias entidades mercantiles en las que participa íntegramente y que gestiona con sus propios medios materiales y humanos, ostentando además el cargo de administrador único de todas ellas. La consultante percibe una contraprestación por los servicios activos de gestión de las participadas y una remuneración por su cargo de administrador.

■ **Consultante manifiesta que:** Cada entidad participada desarrolla una actividad económica distinta y algunas de las mismas no tienen derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado o tienen un derecho de deducción limitado.

■ **Consultante pregunta:** sobre la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la remuneración que percibe la consultante como administradora. En caso de acogerse al Régimen especial de grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido (REGE), sujeción al Impuesto de las prestaciones de servicios realizadas entre las entidades del grupo.

■ **Contestación:**

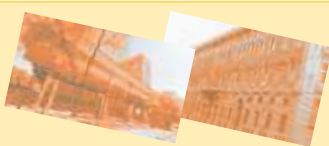
1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [...]".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [...].

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que [...].





En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- No obstante lo anterior, y dada la condición de la entidad consultante como entidad holding, cabe destacar que la jurisprudencia esencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con las sociedades holding se contiene, inicialmente, en la sentencia de 20 de junio de 1991, Asunto C-60/90, Polysar Investments y, posteriormente, en la de 6 de febrero de 1997, Asunto C-80/95, Harnas ~~amper~~ Helm.

En la sentencia de 20 de junio de 1991, el Tribunal analizó la sujeción al Impuesto de la mera tenencia y adquisición de participaciones sociales, concluyendo lo siguiente en el apartado 13: [...].

En el apartado 14, el Tribunal señala que [...].

Estos criterios han sido resumidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-496/11, Portugal Telecom, en dónde se dispuso que la condición de empresario o profesional de una entidad holding vendrá delimitada por la actividad realizada por la misma, es decir, si se trata de una "holding pura" o mera tenedora de participaciones, o si, por el contrario, se trata de una "holding mixta" con intervención en la gestión de tales participaciones: [...].

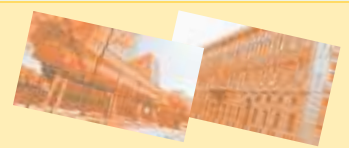
Por último, el Tribunal de Justicia en su sentencia de 5 de julio de 2018, Asunto C-320/17, Marle Participations, ha reiterado su doctrina estableciendo que: [...].

De la propia jurisprudencia del Tribunal puede determinarse que la tenencia de participaciones sí supondrá el ejercicio de una actividad económica sujeta al Impuesto, cuando la misma suponga una intervención directa o indirecta en la actuación de la entidad participada, de acuerdo con los siguientes criterios:

1º. Por intervención directa o indirecta en la actuación de la sociedad participada ha de entenderse la prestación de servicios a dicha sociedad, sin que la influencia que una participación societaria suficientemente elevada pueda suponer deba llevar a la conclusión de que efectivamente se produce dicha participación. La existencia de prestaciones de servicios entre el accionista de una entidad y dicha entidad requiere algo más, no siendo suficiente el hecho de que sea el accionista quien decida quienes son los administradores o consejeros de la entidad, o incluso sus directivos. En este sentido es relevante la postura del Tribunal, expresada en el asunto Marle Participations, en donde señala que los servicios prestados por la entidad holding deben constituir una actividad económica en el sentido previsto en la normativa.

2º. Las operaciones en función de las cuales se debe apreciar la existencia de prestaciones de servicios tales que permitan atribuir la condición de empresario o profesional a la entidad holding son las operaciones de la citada sociedad holding.

3º. Existiendo dichas prestaciones de servicios, no cabe considerar los dividendos como contraprestación de las mismas. Únicamente en aquellos casos en los que se pudiera acreditar que el accionista ha utilizado su capacidad de influencia en la sociedad participada para alterar la valoración de las operaciones se podría llegar a una conclusión diferente.



4º. Ha de estarse a la verdadera naturaleza de las operaciones, evitando por tanto que una participación accionarial suficientemente elevada altere, a través de su capacidad de influencia en las decisiones de la entidad participada, dicha naturaleza.

5º. Los servicios prestados por un accionista a la entidad en cuyo capital participa han de ser servicios en los que se utilice el patrimonio empresarial o profesional. En la medida en que dichos hipotéticos servicios se presten al margen de dicho patrimonio o actividad empresarial, no cabe la inclusión de los mismos en el ámbito de aplicación del tributo.

Según manifiesta la consultante en su escrito, la misma presta una serie de servicios de gestión o corporativos a las entidades participadas motivo por el cual, la entidad consultante tendrá la consideración de "holding mixta" y por ende, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De esta forma, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por la consultante en el territorio de aplicación del Impuesto, incluyendo los servicios que presta como administrador único a las participadas.

3.- A estos efectos, resulta conveniente señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 21 de diciembre de 2023, asunto C-288/22, TP referente a la posible sujeción al Impuestos sobre el Valor Añadido de los servicios que presta una persona física a una entidad luxemburguesa de la que percibe una remuneración como miembro del consejo de administración.

En primer lugar, el Tribunal analiza si la labor ejercida por el consejero, persona física, realiza una actividad económica y, en el caso de que el cargo sea remunerado, constituye la remuneración la contraprestación de los servicios que presta a la sociedad. En segundo, lugar, el Tribunal resuelve sobre si la persona física, miembro del consejo de administración realiza su actividad "con carácter independiente", a efectos, de su sujeción al Impuesto.

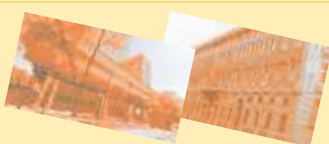
En relación con la primera de las cuestiones, el Tribunal puso de manifiesto lo siguiente en la referida sentencia: [...].

Por otra parte, respecto de la segunda cuestión planteada, el Tribunal manifestó lo siguiente: [...].

En consecuencia con lo expuesto, las conclusiones recogidas por el Tribunal en la referida sentencia resultarán de aplicación, en su caso, en los supuestos de administradores de entidades que sean personas físicas.

No obstante, cuando se trata de personas jurídicas y, en particular cuando revisten la forma societaria debe tenerse en cuenta que, dada su naturaleza mercantil, la propia Ley 37/1992 establece, como se ha señalado que tendrán la consideración de empresarios o profesionales salvo prueba en contrario y, que se consideran que sus operaciones se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Por tanto, en el supuesto objeto de consulta en el que la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido puede señalarse que la retribución percibida por sus funciones de administrador constituye la contraprestación de una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.





4.- Por otra parte, la consultante se cuestiona sobre la posible sujeción al impuesto de las prestaciones de servicios intragrupo en el supuesto de que se acogiera al régimen especial del grupo de entidades.

El régimen especial del grupo de entidades se introdujo en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, incorporando de esa forma al Derecho interno la posibilidad que ofrece el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, precepto que establece lo siguiente: [...].

Con dicho planteamiento general, el apartado dos del mismo precepto legal define específicamente qué se considera como entidad dominante y como entidad dependiente, señalando a tales efectos los siguientes requisitos: [...].

En relación con el nivel avanzado del referido régimen especial y por lo que respecta al criterio que debe seguirse para la imputación de las cuotas del Impuesto por la adquisición de bienes y servicios por los que se soportó el mismo, el artículo 163 octies de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente en sus apartados uno y tres: [...].

La normativa española, al trasponer el régimen especial del grupo de entidades al ordenamiento jurídico interno, ha establecido un régimen especial cuya finalidad consiste, en última instancia, en establecer un sistema que permita tratar como sujeto pasivo único a un grupo de entidades.

Este objetivo se consigue mediante la refacturación o imputación del coste de los bienes y servicios en las operaciones intragrupo de modo que el valor añadido solo sea gravado cuando las entidades del grupo se relacionan con terceros. En efecto, la refacturación de las operaciones intragrupo a coste impide que se grave el valor añadido de las mismas, gravamen que queda retrasado hasta el momento en que tales entidades del grupo se relacionen con terceros consiguiendo así un efecto equivalente a la no sujeción de las operaciones intragrupo.

En esta inteligencia puede concluirse que, en el caso de que se aplicara el régimen especial del grupos de entidades en su nivel avanzado, las operaciones intragrupo se encontrarían sujetas al Impuesto y la base imponible de las mismas estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados en la realización de tales operaciones y por los que la filial hubiese soportado o satisfecho el Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición de bienes o servicios a otros empresarios o profesionales para la prestación de estos servicios a otra entidad del grupo.

B) Consultas vinculantes (RESEÑAS)

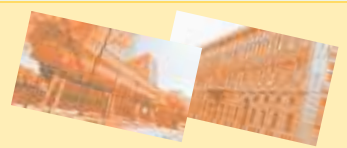


IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0251-25 (05.03.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA





■ **HECHOS.** El consultante está jubilado y es partícipe de un plan de pensiones constituido en Estados Unidos vinculado al empleo desarrollado por el consultante en dicho país. El consultante desea transferir los fondos del plan a un "Individual Retirement Account" en Estados Unidos o a un plan de pensiones en España.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Posibilidad de que las cantidades sean transferidas a un "Individual Retirement Account" en Estados Unidos o a un plan de pensiones en España sin consecuencias fiscales.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0251-25

CONCLUSIÓN

«Por tanto, el importe de los derechos económicos del plan de pensiones estadounidense deberá computar como rendimiento íntegro del trabajo en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del consultante.

Finalmente, en la medida en que la potestad tributaria, en caso de que el traspaso entre planes de pensiones no se beneficie del apartado 5 del artículo 20 del Convenio, le corresponde en exclusiva a España, no existirá doble imposición que corregir, todo ello sin perjuicio de la posibilidad de gravar por parte de los Estados Unidos de América que se recoge en el artículo 1.3 del Convenio, de darse los requisitos, no siendo este Centro Directivo competente para pronunciarse sobre la forma concreta de corregir la doble imposición en los Estados Unidos de América en caso de aplicación de la cláusula de reserva por dicho Estado»

✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0420-25 (20.03.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** Asociación sin ánimo de lucro que viene desarrollando actuaciones de colaboración económica y física en Mozambique.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** (Base datos DGT-MH) Las cuotas satisfechas por los socios de la asociación ¿pueden beneficiarse de la deducción por donativos establecida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»

(Base datos DGT-MH)

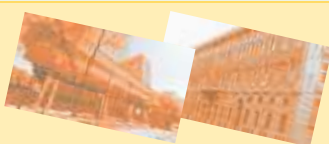
→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0420-25

CONCLUSIÓN

«No obstante, excepcionalmente, serán asimilables a los donativos, a efectos de la práctica de la deducción correspondiente, las cuotas satisfechas por sus miembros a asociaciones declaradas de utilidad pública, cuando tal aportación se realice con ánimo de liberalidad.





La existencia de este ánimo de liberalidad resulta una cuestión de difícil determinación, puesto que dependerá de las concretas circunstancias que concurran en cada caso.

Con carácter general, puede afirmarse que para la determinación de la existencia o no de este ánimo de liberalidad deberá acudirse a criterios de carácter objetivo, de forma que no se tendrán en cuenta las motivaciones subjetivas de las personas que satisfacen tales cuotas, debiéndose atender, en particular, a los derechos que, a cambio del pago de tales cuotas, otorguen a quienes las satisfacen los estatutos de la correspondiente asociación".

La acreditación de si una entrega de una determinada cantidad cumple los requisitos establecidos para la aplicación o no de una deducción, al tratarse de una cuestión de hecho, es una cuestión ajena a las competencias de este Centro Directivo, correspondiendo la valoración de las pruebas a los órganos de gestión e inspección de los tributos, a su requerimiento»

✅ **IRPF. 3ª Consulta Vinculante V0477-25** (25.03.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** El consultante manifiesta que, en 2024, resultó beneficiario de una subvención para fomentar la retirada de residuos materiales de aislamiento y de la construcción que contengan amianto, concedida por la Generalitat de Catalunya. Posteriormente, realizó obras para la instalación de una nueva cubierta que mejora la eficiencia energética del inmueble. Señala que tiene la intención de obtener un certificado energético que refleje una mejora en la calificación energética del inmueble.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** (Base datos DGT-MH) - Si tiene derecho a aplicarse la deducción por obras para la mejora de la eficiencia energética en viviendas señalada a que se refiere la disposición adicional 50ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Tributación de la referida subvención.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

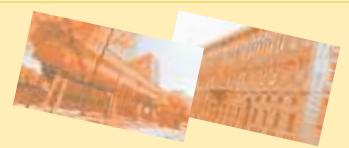
https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0477-25

CONCLUSIÓN

«Por tanto, en el caso en el que se trate de una ayuda concedida en virtud de algunos de los decretos mencionados anteriormente, la subvención no se integrará en la base imponible del IRPF del consultante. En caso contrario, su importe se integrará en la base imponible del consultante en el ejercicio impositivo en el que tenga lugar su cobro»

✅ **IRPF. 4ª Consulta Vinculante V0520-25** (28.03.2025)





DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

- HECHOS. Se describe en la cuestión planteada.
- CUESTIÓN PLANTEADA. (Base datos DGT-MH) Tipo de retención aplicable a los administradores de sociedades que a su vez son socios de las mismas, cuando no perciben retribución alguna por el ejercicio del cargo de administrador, pero sí prestan servicios a dichas sociedades, percibiendo una retribución por ello.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0520-25

CONCLUSIÓN

«Como puede observarse, la calificación en el IRPF de las retribuciones que percibe el socio de una sociedad por el trabajo o las prestaciones de servicios realizadas en el seno de la misma, dependerá del tipo de actividad realizada por la sociedad y el socio, y del alta o no de éste en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

Con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicios, debe tenerse en cuenta que el artículo 41 de la LIRPF establece que [...]. "

En lo que respecta al tipo de retención, de tratarse de retribuciones satisfechas por la sociedad por la prestación por los socios de servicios que tienen la calificación a efectos del IRPF de rendimientos de trabajo, les resultarán de aplicación los tipos de retención previstos para dichos rendimientos en el artículo 80 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), y en concreto el que resulte de las reglas establecidas en el artículo 86 del mismo. En caso de tratarse de rendimientos de actividades profesionales, las retenciones aplicables serán las establecidas para dichos rendimientos en el artículo 101.5 de la LIRPF.

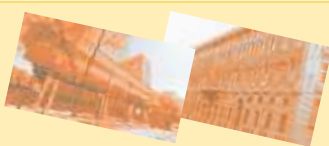
Por último, el tipo de retención aplicable a las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador será del 35 o del 19 por ciento de acuerdo con lo previsto en el artículo 80.1.3º del citado Reglamento. No obstante, dado que según manifiesta en su escrito la función de administrador no es retribuida, tales tipos de retención no serían aplicables.

Finalmente resta por indicar que este Centro Directivo es competente para la interpretación de la normativa tributaria, no siendo de su ámbito competencial la interpretación de la normativa laboral»

✓ **IRPF. 5ª Consulta Vinculante V0525-25 (28.03.2025)**

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA





■ **HECHOS.** El consultante plantea dudas sobre cómo debe efectuarse la identificación concreta de las unidades de monedas virtuales o criptomonedas transmitidas, a efectos de determinar la ganancia patrimonial correspondiente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** (Base datos DGT-MH) Si las criptomonedas o monedas virtuales tienen la consideración de "valores homogéneos" en los términos previstos en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y cómo debe interpretarse el concepto de "bienes homogéneos" respecto de dichas criptomonedas.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0525-25

CONCLUSIÓN

«En consecuencia, es criterio de este Centro Directivo (consultas vinculantes V1604-18, V0975-22 y V0648-24, entre otras) que, cuando se efectúen ventas parciales de criptomonedas de un mismo tipo que hubieran sido adquiridas en diferentes momentos, debe considerarse que las criptomonedas que se transmiten son las adquiridas en primer lugar.

Finalmente, debe advertirse que lo señalado en la presente consulta se circunscribe a las criptomonedas o monedas virtuales, no a otro tipo de criptoactivos, cuya consideración como bien homogéneo requeriría un análisis específico»

✓ IRPF. 6ª Consulta Vinculante V0556-25 (31.03.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** El club consultante es un club sin ánimo de lucro, y los jugadores que lo integran no son trabajadores, sino jugadores aficionados a los que únicamente se les abona el desplazamiento (0,26 euros/Km), para representar al club en diferentes torneos. También pagan por el desplazamiento incurrido, a los jugadores aficionados de otros clubs, cuando es el club consultante el que organiza una actividad. Pagan siempre las cantidades por desplazamiento, con un recibí y justificante de pago.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Si deben practicar retención por IRPF por las cantidades abonadas por desplazamiento.

(Base datos DGT-MH)

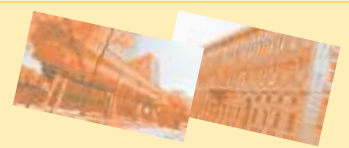
→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0556-25

CONCLUSIÓN

«- Si la entidad pusiese a disposición de los jugadores aficionados, los medios para que estos acudan al lugar en el que deban ejercer sus funciones, es decir,





proporcionase el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existiría renta para aquellos, pues no existiría beneficio particular alguno para ellos.

- Si la entidad reembolsase a los jugadores aficionados, los gastos en los que hubiesen incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y estos no acreditasen que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abonase una cantidad para que estos decidan libremente cómo asignarla, estaríamos en presencia de una renta dineraria sometida al Impuesto que procedería calificar (como ya se indicó anteriormente) como rendimientos del trabajo, calificación que conllevaría su sometimiento a retención, tal como dispone el artículo 75.1.a) del Reglamento del Impuesto.

Aclarado lo anterior, por lo que respecta al tipo de retención que, en su caso, correspondería aplicar, el mismo se determinaría según lo dispuesto en el artículo 80.1.1º del Reglamento del Impuesto, lo que comportaría la determinación del importe de la retención conforme con el procedimiento general regulado en el artículo 82, debiendo tenerse en cuenta, en su caso, el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener que se recoge en el artículo 81.1. No obstante, en el supuesto de que la vinculación entre la entidad y los jugadores aficionados, se estableciese por un período inferior al año, el hecho de tratarse de relaciones de duración inferior al año conllevaría que —en aplicación de lo dispuesto en el apartado 3 del mismo artículo 81 y en el apartado 2 del artículo 86— resultase operativo el tipo mínimo de retención del 2 por 100»

✓ IRPF. 7ª Consulta Vinculante V0565-25 (31.03.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

- HECHOS. La consultante ejerce la actividad de procuradora de los tribunales.
- CUESTIÓN PLANTEADA. Posibles efectos en su IRPF de negociar con un cliente unos honorarios por importe inferior al arancel.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

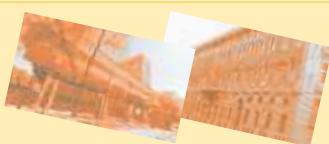
https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0565-25

CONCLUSIÓN

«Conforme con esta configuración normativa, la prestación de forma gratuita del servicio de Procura o su prestación a cambio de unos honorarios notoriamente inferiores al valor de mercado haría operativa la regla anterior, por lo que la prestación gratuita o a cambio de unos honorarios notoriamente inferiores al valor de mercado deberá valorarse por su valor normal en el mercado, a efectos de su inclusión con los demás rendimientos de la actividad profesional de procuradora que viene desarrollando.

No obstante, el mero hecho de fijar unos honorarios inferiores al arancel, posibilidad expresamente prevista en los apartados 2 y 3 del artículo 1 del citado Real Decreto 434/2024 antes reproducidos, no determina la aplicación de la regla establecida en el





artículo 28.4 de la Ley del Impuesto, que sólo tendrá lugar cuando la consultante preste de forma gratuita sus servicios o cuando la retribución pactada sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado, sin que pueda entenderse que todo honorario inferior al arancel sea inferior al valor de mercado.

En todo caso, la determinación del valor de mercado correspondiente a una determinada entrega de bienes o prestación de servicios, así como la determinación de la existencia de una notoria inferioridad respecto a dicho valor en el precio u honorario pactados, constituyen cuestiones de hecho que trascienden a las reglas de interpretación de la normativa atribuida»



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V0237-25 (05.03.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

- HECHOS. El consultante ha expedido una factura como profesional en la que ha indicado en el concepto de manera correcta las horas facturadas y el precio por hora pero plantea completar la denominación del concepto.
- CUESTIÓN PLANTEADA. ¿Es necesario expedir una factura rectificativa? . Base datos
(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

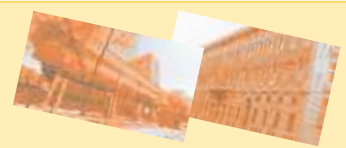
https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0237-25

CONCLUSIÓN

«Con independencia de lo anterior, este Centro directivo ha manifestado en su contestación vinculante número V0611-11, de 11 de marzo de 2011 (LA LEY 783/2011), que la existencia de causas tasadas, que motivan la obligación de expedir una factura rectificativa, no impide que voluntariamente se puedan rectificar las facturas previamente expedidas, cuando se trate de una causa justificada y siempre que dicha práctica permita garantizar la correspondiente comprobación por parte de la Administración tributaria, si bien, en estos casos de modificación voluntaria de una factura previamente expedida no se estará ante la expedición de una factura rectificativa, en los términos y con los requisitos contenidos en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, pues de acuerdo con el apartado 6 del mencionado precepto, sólo las facturas que deban ser objeto de rectificación obligatoria por las causas previstas en los apartados 1 y 2 del mencionado artículo 15, son las que tienen la consideración de facturas rectificativas.

Por tanto, en el supuesto de que no concurran las causas de rectificación obligatoria de una factura, contenidas en los apartados 1 y 2 del artículo 15 del mencionado Reglamento, como podía suceder en casos en los que se expida una factura erróneamente por una operación que nunca llegó a realizarse, y procede su anulación,





se está ante un supuesto de sustitución de aquélla factura por otra que la anula, que en ningún caso tendrá el carácter de factura rectificativa»

✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V0282-25 (14.03.20255)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0282-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

- HECHOS. La entidad consultante vende productos calificados como pan especial tales como pan de molde, pan de búrguer o hamburguesa, brioches y panes tostados.
- CUESTIÓN PLANTEADA: Tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a la entrega de pan especial tras la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2024.

(Base datos DGT-MH)

CONCLUSIÓN

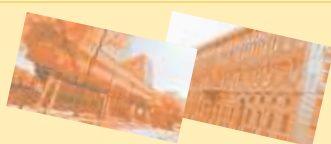
«Con el fin de garantizar la seguridad jurídica de todos los afectados por la misma, sean sujetos pasivos u órganos encargados de la aplicación de los tributos, esta Dirección General de Tributos ha dictado la Resolución de 24 de febrero de 2025 sobre el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable al pan (BOE de 27 de febrero) en cuyo apartado II se ha concluido lo siguiente:

"Será de aplicación el tipo reducido del 4 por ciento al que se refiere el artículo 91.Dos.1.1.º de la Ley 37/19921 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de todos los productos referidos en el Real Decreto 308/2019, de 26 de abril, por el que se aprueba la norma de calidad para el pan, así como a los productos que, respondiendo a la definición de pan común, pan especial o productos semielaborados referidos en el mismo, hayan sido elaborados con harina exenta de gluten, bien sea de forma natural o porque haya sido objeto de un tratamiento especial para reducir su contenido de gluten, o en el que harina haya sido sustituida por otros ingredientes exentos de gluten de forma natural; aunque estos sean mayoritarios en su composición.

La presente Resolución, basándose en el anteriormente reproducido artículo 12.3 de la LGT, tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

En cuanto al ámbito temporal de aplicación, esta Resolución acoge la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo plasmada en su STS 1610/2024, de 15 de octubre, a la que se ha hecho referencia, por lo que tendrá efectos ex tunc, es decir, desde la entrada en vigor de la norma que interpreta, con los límites derivados del principio de confianza legítima, dimanante del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución española, y de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (por todas la sentencia de 13 de febrero de 2019, asunto C-434-17, considerandos 35 y 36), así como por la doctrina del





Tribunal Supremo (fundamentos de Derecho segundo y tercero de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 13 de junio de 2018)»



IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

✓ **IIVTNU. Consulta Vinculante V0421-25** (20.03.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

- **HECHOS.** El consultante adquirió por herencia en 1978 un terreno rústico. En 2010 dicho terreno obtiene la condición de urbano. A finales de 2024 vende el inmueble.
- **CUESTIÓN PLANTEADA.** (Base datos DGT-MH) Se plantea la fecha inicial que ha de tomarse en cuenta a efectos del impuesto.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0421-25

CONCLUSIÓN

«La Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, en sentencia de 29 de noviembre de 1997 (recurso de casación en interés de ley 2362/1996), sienta como doctrina legal, en el IIVTNU, que "resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables."

Este criterio ha sido ratificado por el mismo Tribunal en su sentencia 1003/2023, de 13 de julio de 2023 (recurso 215/2022).

Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto anteriormente, el cómputo de número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor del terreno se iniciará desde su adquisición por herencia. No obstante, de acuerdo con el artículo 107.1 del TRLRHL, a efectos de cuantificar la base imponible, el periodo máximo de generación del incremento de valor del terreno será de veinte años»

➡ **Abril/2025**

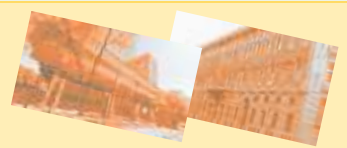
A. Consultas vinculantes (CON INCLUSIÓN DE PARTICULARES)



LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

✓ **LGT. Consulta Vinculante V0635-25** (08.04.2025)





→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0635-25

■ **Consultante expone que:** le interesa conocer la frecuencia con la que las entidades financieras comunican a la Administración tributaria la existencia de cuentas bancarias y los saldos de éstas. En especial, ¿debe esperar hasta esa comunicación anual para conocer la existencia de cuentas bancarias de un causante para poder incluirlas en la declaración del Impuesto sobre Sucesiones?

■ **Cuestión planteada:** el contenido de la consulta se estructura en torno a la siguiente cuestión: Cuando se abre una cuenta a lo largo de un año, ¿las entidades financieras informan a la Administración tributaria específicamente de esa operación o lo hacen en la declaración informativa anual?

■ **Contestación:**

La obligación de informar acerca de cuentas en entidades de crédito se regula en el artículo 37 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT) y en la Orden EHA/3300/2008, de 7 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 196, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes). Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros, declaración informativa anual de personas autorizadas y de saldos en cuentas de toda clase de instituciones financieras (en adelante, Orden EHA/3300/2008).

Esta obligación, como señala la propia consultante, se establece con carácter anual. El artículo 5 de la Orden EHA/3300/2008 establece, con carácter general, el plazo de presentación del Modelo 196 en el período comprendido entre los días 1 y 31 de enero del año siguiente al que se refiera la declaración.

Todo ello sin perjuicio de la obligación general que incumbe a estas entidades de atender a los requerimientos individualizados de información que en el ejercicio de sus funciones pueda desarrollar los órganos de la Administración tributaria, ex. arts. 93.1 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículos 55 y 57 del RGAT.



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

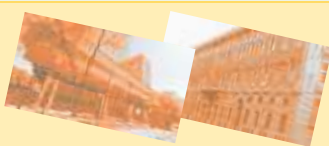
✓ **IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0636-25** (08.04.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0636-25

■ **Consultante expone que:** él y su mujer van a transmitir una vivienda de su propiedad en la cual han residido por un plazo inferior a tres años y con el importe obtenido tienen





intención de adquirir su nueva vivienda habitual. Las circunstancias que alegan para justificar el cambio de domicilio son las siguientes: 1. Necesidades económicas, al no tener ingresos suficientes para pagar el préstamo hipotecario que recae sobre su vivienda. El consultante señala que fue despedido de su empresa el 15 de noviembre de 2024 y su mujer se encuentra asimismo en situación de desempleo; 2. Dentro de unos meses se producirá el nacimiento de su hijo, y dado que ambos son de Madrid tienen intención de trasladarse allí para estar más cerca de la familia a una vivienda más espaciosa; 3. Personal, tanto él como su mujer se trasladaron hace años a Barcelona, localidad en la que se encuentra su vivienda, por temas laborales y actualmente no tienen ningún tipo de arraigo en la ciudad.

■ **Consultante pregunta:** si la vivienda tiene la consideración de habitual a efectos de la exención por reinversión del artículo 38 de la LIRPF.

■ **Contestación:**

La exención por reinversión en vivienda habitual se establece en el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, desarrollándose en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31), en adelante RIRPF.

El artículo 41.1 del Reglamento del Impuesto, dispone: [...].

Para poder acogerse a la exención, la consideración como habitual de la vivienda ha de concurrir en ambas viviendas: en la que se transmite y en la que se adquiere.

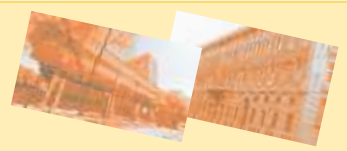
El artículo 41 bis, en desarrollo de la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF, regula el concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones, el cual dispone: [...].

De dicha redacción se desprende que, salvo en el caso de fallecimiento, en el que la exención opera de forma automática, ante la concurrencia de concretas circunstancias, estas han de exigir "necesariamente" el cambio de domicilio o el no poder llegar a ocupar la vivienda adquirida, según proceda. Teniendo que existir una relación directa entre la causa y el efecto. Señalar que, la LIRPF cita también como circunstancia la obtención de "empleo más ventajoso" (disposición adicional vigésima tercera).

La expresión reglamentaria "circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio" comporta una obligatoriedad en dicho cambio. El término "necesariamente" es un adverbio de modo que, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia, significa "con o por necesidad o precisión". A su vez, el término "necesidad" puede indicar todo aquello a lo que es imposible substraerse, faltar o resistir. Aún es más esclarecedor el sustantivo "precisión", incluido en la definición de "necesariamente", pues supone obligación o necesidad indispensable que fuerza y precisa a ejecutar una cosa. Por último, confirma lo anterior una de las definiciones de "necesario": dicese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo.

En consecuencia, la aplicación de esta norma requiere plantearse si ante una determinada situación, cambiar de domicilio es una opción para el contribuyente o queda al margen de su voluntad o conveniencia; es decir, que el hecho de que concurra una de las circunstancias enumeradas u otras análogas no es determinante por sí solo, ni supone sin





más, una excepción a la exigencia del plazo general de residencia efectiva durante tres años. En el primero de los casos, es decir, si el contribuyente mantiene la posibilidad de elegir, no se estará en presencia de una circunstancia que permita excepcionar el plazo de tres años, y por tanto, si el contribuyente decide cambiar de domicilio, no por ello la vivienda alcanzará la consideración de habitual. En la misma línea, puede afirmarse que si se prueba la concurrencia de circunstancias análogas a las enumeradas por la normativa se podrá excepcionar el plazo de tres años, siempre que las mismas exijan también el cambio de domicilio.

Llegados a este punto, es necesario determinar si las circunstancias concretas que concurren en cada caso y descritas con anterioridad al inicio de la consulta exigen el cambio de domicilio.

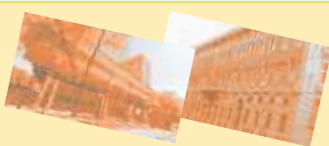
Con respecto a la primera de ellas, cabe señalar que la situación económica del contribuyente es una circunstancia sobrevenida que por sí misma, y en todos los supuestos, no implica la exigencia de cambiar de domicilio, ni de enajenar la vivienda, salvo en aquellos casos que sin lugar a dudas así lo requieran, debiendo considerarse, en principio, una decisión libre del contribuyente, no operando la excepción a la obligación de permanencia continuada de, al menos, tres años.

Asimismo, y con respecto al nacimiento de su hijo y la falta de espacio en la vivienda, cabe mencionar que la normativa del Impuesto no incluye específicamente, entre las circunstancias que necesariamente exigen el cambio de domicilio -trasladándose a otra vivienda más grande-, la dificultad de espacio para alojar a nuevos miembros de la familia. No pudiendo contemplarse con carácter general incluida dentro de la expresión "u otras análogas" contenida en el artículo 41 bis del RIRPF. En principio, debe considerarse, como así ha manifestado reiteradamente este Centro Directivo, que el cambio constituye una decisión voluntaria de los contribuyentes, no operando la excepción a la obligación de permanencia continuada en la vivienda durante, al menos, tres años, requeridos para alcanzar la consideración de habitual (Consultas V2540-09 de 18/11/2009, V2412-07 de 12/11/2007, V2416-09 de 29/10/2009, V2472-18 de 13/09/2018 , etc.); en consecuencia, el cambiar de residencia habitual antes del transcurso de los tres años preceptivos impide que la vivienda que deja de serlo alcance la consideración de habitual.

Por lo que respecta a la falta de arraigo en la localidad donde se encuentra su vivienda en propiedad, señalar que tampoco es una circunstancia contemplada específicamente en la normativa del Impuesto entre aquellas que necesariamente exigen el cambio de domicilio.

No obstante, tratándose de cuestiones de hecho, este Centro Directivo no puede entrar a valorar los efectos que dichas circunstancias y sus peculiaridades implican, dado que queda fuera del ámbito de sus competencias. La valoración de necesidad corresponde efectuarla, en todo caso, a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria. Si los consultantes consideraran las circunstancias como necesarias, tomando la acción de cambiar de residencia, deberán justificarla suficientemente por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre -BOE del 18-), ante los órganos mencionados, a quienes corresponderá valorar las pruebas, a requerimiento de los mismos, siendo éste el momento, y no otro anterior, de aportar las pruebas que estimen oportunas.





Solo en el caso de que se llegara a considerar que la vivienda ha alcanzado la consideración de habitual al tiempo de dejar de residir en ella, la ganancia patrimonial que se genere en su transmisión podría quedar exonerada de gravamen de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto.



IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (IS)

✓ **ISD . 1ª Consulta Vinculante V0640-25** (08.04.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0640-25

■ **Consultante expone que:** quiere conocer, a nivel tributario, los efectos de que sus padres la incluyan como titular en sus cuentas. Si por el mero hecho de pasar a ser titular de las cuentas bancarias de sus padres la Administración Tributaria podría considerar que se trata de una donación de los progenitores a la parte consultante.

■ **El consultante pregunta:** Si, por el mero hecho de pasar a ser titular de las cuentas bancarias de sus padres, la Administración Tributaria podría considerar que se trata de una donación de los progenitores a la parte consultante.

■ **Contestación:**

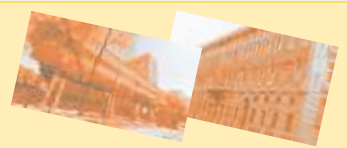
En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) -en adelante LISD- establece: [...]. Por su parte, el artículo 3 de la LISD en el apartado 1, letra b, dispone: [...]. El sujeto pasivo del impuesto se encuentra regulado en el artículo 5 de la LISD en estos términos: [...].

Por su parte, el Código Civil regula la donación en sus artículos 618 y siguiente. En concreto los artículos 618 y 623 determinan lo siguiente: [...].

Conforme a los preceptos transcritos, el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -en adelante ISD- por el concepto de donación requiere la existencia de una adquisición de bienes por donación o por algún otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos». Y, de acuerdo con el Código Civil, existirá tal donación cuando una persona disponga gratuitamente de una cosa -en este caso, de dinero- en favor de otra que la acepta, donación que se perfeccionará cuando el donante conozca la aceptación del donatario. En este sentido, la doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación:

- 1º. El empobrecimiento del donante.
- 2º. El enriquecimiento del donatario.
- 3º. La intención de hacer una liberalidad («animus donandi»).
- 4º. La aceptación del donatario («animus accipiendi»).
- 5º. La observancia de las formalidades requeridas según la naturaleza de los bienes donados.





Si no concurren los requisitos señalados, no se producirá la donación ni, en consecuencia, el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El análisis de la propiedad del dinero depositado en cuentas bancarias de titularidad común requiere examinar las normas civiles y la jurisprudencia relativas a los depósitos bancarios. A este respecto, el análisis de la propiedad del dinero depositado en las cuentas bancarias y la facultad de disposición sobre cuentas bancarias solidarias o indistintas exige distinguir entre titularidad de disposición y titularidad dominical.

Además, en cuanto a la primera debe diferenciarse las facultades de disposición sobre una cuenta indistinta según vivan o haya fallecido alguno de ellos.

Primero: Distinción entre titularidad de disposición y titularidad dominical.

A este respecto, cabe indicar, en primer lugar, que el Derecho tributario no modifica la titularidad de los bienes y derechos y así se establece con carácter general en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio de 1991), donde se determina lo siguiente: [...].

Del artículo anterior se desprende con toda claridad que no existe un sistema de atribución de bienes o derechos diferente en el ámbito fiscal al que corresponde en el ordenamiento jurídico general. No obstante lo anterior, la titularidad de los saldos de las cuentas de depósito que figuran a nombre de varias personas de forma indistinta es una cuestión que ha sido objeto de análisis por diversas instancias, pero que el Tribunal Supremo ha aclarado en varias sentencias, por ejemplo en la de 19 de diciembre de 1995, cuyos fundamentos de derecho tercero y cuarto recogen la jurisprudencia a seguir en estos casos -con citas de anteriores sentencias del mismo tribunal (sentencias de 24 de marzo de 1971, 19 de octubre de 1988, 8 de febrero de 1991, 23 de mayo de 1992, 15 de julio de 1993, 15 de diciembre de 1993 y 21 de noviembre de 1994)-, y que este Centro Directivo entiende plenamente aplicable. En ellos, el Tribunal Supremo dice, entre otras cosas, lo siguiente:

- FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO [...].

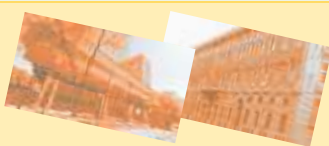
- FUNDAMENTO DE DERECHO CUARTO [...].

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, los fondos depositados en una cuenta bancaria abierta a nombre de dos o más titulares con el carácter de indistinta o solidaria no pertenecen por ese solo hecho a todos los cotitulares (la cotitularidad no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales), sino que lo que tal titularidad de disposición solidaria significa es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta. La titularidad dominical sobre dichos fondos y, en su caso, la existencia de condominio sobre ellos habrá de venir determinada únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

Segundo: Distinción entre las facultades de disposición sobre una cuenta indistinta según vivan los cotitulares o haya fallecido alguno de ellos.

Ya se ha dicho que el mero hecho de apertura de una cuenta corriente, en forma indistinta, a nombre de dos o más personas, lo único que comporta "prima facie", en lo referente a





las relaciones derivadas del depósito irregular en que toda cuenta corriente bancaria se apoya, es que cualquiera de los titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta (titularidad de disposición). Por lo tanto, cualquiera de ellos puede disponer de parte o del todo y hasta resolverla o extinguirla vía artículo 279 del Código de Comercio. Todo ello, con independencia de la titularidad dominical, que deberá probarse con arreglo a derecho y al margen de la prueba sobre la cotitularidad de disposición de la cuenta.

Ahora bien, esta titularidad de disposición total sobre el saldo de la cuenta sólo mantendrá su vigencia mientras vivan los cotitulares de ella (salvo que antes decidan resolver o modificar las condiciones del contrato), pero no puede extenderse más allá de la muerte de alguno de ellos, pues, en ese momento, entran en juego las disposiciones civiles que regulen la sucesión del fallecido. Como ha dicho el Tribunal Supremo en la sentencia comentada, «(...) a la muerte de un cotitular, (...) y aun sin necesidad de proceder a la partición de la herencia, la suma cuyo dominio pertenecía a la titular fallecida debió pasar a sus herederos.».

Es decir, a partir del momento del fallecimiento de uno de los cotitulares, el otro -u otros- deja de tener facultad de disposición sobre la parte del saldo de la cuenta indistinta cuya titularidad dominical correspondía al fallecido, que debe integrarse en el caudal relicto del causante y pasar a sus causahabientes (herederos o legatarios), según lo dispuesto en los artículos 659 («La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte») y 661 («Los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones») del Código Civil.

De acuerdo con lo expuesto en los apartados anteriores, la inclusión de un nuevo cotitular en una cuenta bancaria cuya titularidad es compartida de una cantidad de dinero perteneciente a los otros cotitulares, no implica necesariamente la existencia de donación, si no va acompañado de los requisitos expuestos. Y ello, porque una cuenta bancaria supone un contrato de depósito, en el cual la relación jurídica se produce entre el depositante, dueño de lo depositado y el depositario, relación que no queda modificada por el hecho de que figuren varios titulares en dicha cuenta. La cotitularidad implica simplemente la disponibilidad de fondos por parte de cualquiera de los titulares, sin determinar la existencia de un condominio, y menos por partes iguales, sobre dicho saldo.

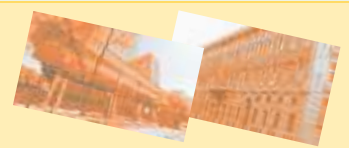
Por otra parte, el artículo 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 21 de diciembre) establecen lo siguiente: [...].

En cualquier caso, al tratarse de una cuestión de hecho, deberá ser la administración gestora competente, la que, con las pruebas que aporte la consultante, califique la operación objeto de consulta.

CONCLUSIÓN:

La inclusión de un nuevo cotitular en una cuenta bancaria cuya titularidad es compartida de una cantidad de dinero perteneciente a los otros cotitulares no implica necesariamente la existencia de donación, si no va acompañado de los requisitos para que sea considerada una donación. Y ello porque una cuenta bancaria supone un contrato de depósito, en el cual la relación jurídica se produce entre el depositante, dueño de lo depositado y el depositario, relación que no queda modificada por el hecho de que figuren varios titulares en dicha cuenta. La cotitularidad implica simplemente la disponibilidad de fondos por parte





de cualquiera de los titulares, sin determinar la existencia de un condominio, y menos por partes iguales, sobre dicho saldo. Al tratarse de una cuestión de hecho, deberá ser la Administración gestora competente, la que, con las pruebas que aporte la consultante, califique la operación objeto de consulta.



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V0648-25 (10.04.25)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0648-25

■ **Consultante expone que:** le interesa conocer los términos de la aplicación del tipo superreducido del Impuesto a las compras de gafas graduadas y audífonos por personas con discapacidad reconocida del 66 por ciento.

■ **El consultante pregunta:** ¿Qué tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es aplicable a las operaciones descritas?

■ **Contestación:**

1.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), señala que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

2.- Por su parte, el número 6.º del apartado Uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente: [...].

Por otro lado, el apartado octavo al Anexo de la [Ley 37/1992](#), dispone lo siguiente: [...].

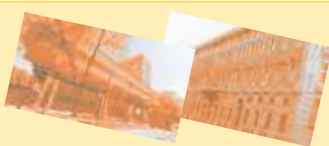
3.- Por otro lado, el artículo 91, apartado dos.1, número 5º de la citada Ley 37/1992, establece que se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de "prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad."

A tal efecto, el último párrafo del número 4º del mencionado artículo 91, apartado dos.1 de dicha Ley, declara lo siguiente: [...].

4.- En relación con la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento en las entregas de gafas graduadas a personas con una discapacidad igual o superior al 33 por ciento, es criterio de este Centro Directivo recogido, entre otras, en las contestaciones vinculantes de 14 de enero de 2014, número V0044-14, y de 3 de octubre de 2023, número V2694-23, lo siguiente: [...].

En consecuencia con lo anterior, este Centro Directivo le informa que tributarán al 4 por ciento las entregas de gafas graduadas objeto de consulta, en el supuesto de que su adquirente posea una discapacidad superior al 33 por ciento, acreditada con el certificado expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) o el órgano competente de la comunidad autónoma, y que esta discapacidad sea referente al órgano visual.





De conformidad con lo señalado anteriormente, y de la escueta información contenida en el escrito de consulta, no puede determinarse si la discapacidad reconocida que manifiesta el consultante viene referida, en su caso, al órgano visual.

Por lo tanto, si la discapacidad reconocida indicada por la consultante viniera referida al órgano visual y así quedara acreditado, en los términos indicados anteriormente, resultaría de aplicación el tipo impositivo del 4 por ciento a la entrega de gafas y lentillas graduadas objeto de consulta. En caso contrario, dichas entregas tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 10 por ciento.

5.- Por lo que se refiere a los audífonos, y, respecto a si cabe la inclusión de los productos objeto de consulta en alguna de las categorías del apartado octavo del Anexo de la Ley del Impuesto, cabe señalar que con fecha 20 de enero de 2015 y número de consulta vinculante V0185-15 (este

En relación con las concretas dudas, respecto de las relaciones de productos que se contienen en el apartado octavo del Anexo de la Ley 37/1992, a las que resulta de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento, cabe señalar, en primer lugar que de la redacción del precepto hay que concluir que se trata de una definición objetiva, de forma tal que la aplicación del tipo reducido está supeditada al cumplimiento de la condición principal que se establece en el artículo mencionado y es que se trate de productos que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de quien resulte ser el adquirente del mismo.

En consecuencia con lo anterior, este Centro Directivo le informa de lo siguiente:

1º- Tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 10 por ciento las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones, de las prótesis, órtesis e implantes para personas con dificultades auditivas, entre los que se incluyen los audífonos (91-uno-1-6º de la Ley del Impuesto).

2º.- No obstante, se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las referidas entregas de prótesis, órtesis e implantes, así como las ejecuciones de obras de reparación que pueda considerarse como la entrega de un audífono (audífono de sustitución) o de un implante, cuando el adquirente sea una persona con una discapacidad en grado igual o superior al 33 por ciento en los términos expuestos anteriormente (91-dos-1-5º de la Ley 37/1992).

A estos efectos, el sujeto pasivo que realice la entrega deberá conservar copia de la certificación de la discapacidad, expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la Comunidad Autónoma que tengan transferida su gestión.

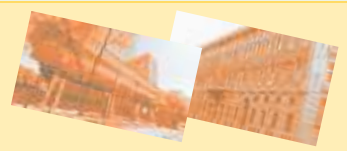
 IVA. 2ª Consulta Vinculante V0981-25 (10.06.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0981-25

■ **Consultante expone que:** desarrolla soluciones informáticas de contabilidad, facturación y gestión para empresarios y profesionales titulares de oficinas de farmacia.





■ **Consultante manifiesta que;** Sus clientes son todos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando en el régimen especial de recargo de equivalencia, y determinan sus rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en estimación directa, normal o simplificada.

■ **Consultante pregunta:** sobre la obligación de expedir facturas de los titulares de las farmacias, así como si se encuentran incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1007/2023, debiendo adoptar los sistemas de estandarización exigidos por el mismo en materia de contabilidad y registro de facturas. En caso afirmativo, si la consultante tiene la condición de productor de sistemas informáticos a efectos del artículo 29.2.j) de la Ley General Tributaria y del artículo 13 del Real Decreto 1007/2023. Obligación de expedir facturas de los titulares de las farmacias, así como si se encuentran incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1007/2023, debiendo adoptar los sistemas de estandarización exigidos por el mismo en materia de contabilidad y registro de facturas. En caso afirmativo, si la consultante tiene la condición de productor de sistemas informáticos a efectos del artículo 29.2.j) de la Ley General Tributaria y del artículo 13 del Real Decreto 1007/2023

■ **Contestación:**

[ATENCIÓN: Esta contestación sustituye a la anterior de 13 de mayo de 2025, número V0815-25]

1. El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), dispone que "estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

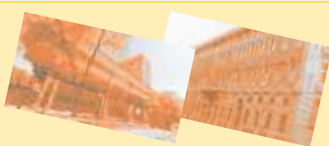
El apartado tres del mismo artículo 4 aclara que la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [...]. En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que [...].

De acuerdo con todo lo anterior, los clientes de la consultante, titulares de oficinas de farmacia, tendrán la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto, por lo que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones que realicen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

3.- De acuerdo con el escrito de consulta, todos los clientes de la consultante son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido y están acogidos al régimen especial de recargo de equivalencia.

En relación con el citado régimen especial, el artículo 148 de la Ley 37/1992 establece en su apartado uno que [...]. Por su parte, el artículo 154, apartados dos y tres de la Ley 37/1992





Por otra parte, en relación con la obligación de expedir factura, el artículo 2.2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), establece que: [...]. Por su parte, el artículo 3 del referido Reglamento de facturación señala que: [...].

Por tanto, los empresarios o profesionales acogidos al régimen especial de recargo de equivalencia no están obligados, con carácter general a emitir facturas por las operaciones realizadas que estén acogidas a dicho régimen, sin perjuicio de que deban expedir factura por dichas operaciones, en las que repercutirá el Impuesto sobre el Valor Añadido al destinatario de la operación, entre otras operaciones, cuando este destinatario sea empresario o profesional o cuando así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria, sin perjuicio de que no deba efectuar la liquidación ni el pago a la Hacienda Pública de las cuotas repercutidas por tales operaciones.

No obstante, según la información aportada en el escrito de consulta los clientes de la consultante tributan en el régimen especial del recargo de equivalencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido y determinan sus rendimientos, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el régimen de estimación directa.

Por otra parte, el artículo 25 de dicho Reglamento establece que las disposiciones contenidas en el título I resultarán aplicables a efectos de cualquier otro tributo, sin perjuicio de lo establecido por su normativa propia y por el artículo 26.

En este sentido, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación que regula las particularidades de la obligación de documentar las operaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y dispone: [...].

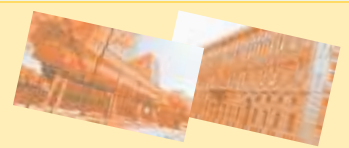
Por tanto, en tanto que los clientes de la consultante determinen los rendimientos de actividades económicas por el método de estimación directa estarán obligados, en todo caso, a efectos de dicho impuesto, a expedir facturas por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad, aunque estén acogidos al régimen especial de recargo de equivalencia, no resultando aplicable la excepción prevista en el artículo 3.1.b del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

4.- Por otra parte, el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre (BOE de 6 de diciembre), en adelante RSIF, ha sido dictado en desarrollo de la obligación formal recogida en la letra j) del artículo 29.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), en adelante LGT, que establece: [...].

En el Preámbulo del RSIF, se indica que [...]. No obstante lo anterior, la referida vocación de universalidad del Reglamento es matizada en el párrafo siguiente en los siguientes términos: [...].

Así, de acuerdo con el artículo 1.1 del RSIF, el objeto del mismo es el que a continuación se expone: [...].

De forma más concisa se expresa el apartado 1 del artículo 3 del RSIF, que regula el ámbito subjetivo: [...].



Por otra parte, en este punto resulta preciso señalar que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103.4 de la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad, la actividad de farmacia resulta estar regulada, ya que "sólo los farmacéuticos podrán ser propietarios y titulares de las oficinas de farmacia abiertas al público".

Así, se puede concluir que, habida cuenta de que los titulares de las oficinas de farmacia son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollan actividades económicas, estarán sometidos a las obligaciones del RSIF, en la medida en que utilicen un sistema y programa informático o electrónico de facturación para la emisión de facturas completas y simplificadas, en los términos en que se definen dichos conceptos en el artículo 1.2 del RSIF, antes reproducido, aunque solo lo usen para una parte de su actividad.

Adicionalmente, y en consonancia con lo señalado en los párrafos del preámbulo inicialmente transcritos, habrá de tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 4 del RSIF, en su redacción dada por el apartado Dos del artículo único del Real Decreto 254/2025, de 1 de abril, por el que se modifica el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación (BOE de 2), determina una serie de operaciones que, aunque fueran realizadas y registradas por los contribuyentes a que se refiere el artículo 3.1 anterior, quedan fuera de su ámbito de aplicación: Artículo 4. Ámbito objetivo. [...].

El presente reglamento será de aplicación a los sistemas informáticos de facturación de las operaciones correspondientes a la actividad de los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.1. El presente reglamento no se aplicará a las siguientes operaciones: [...].

5.- Por lo que respecta a la cuestión planteada, relativa a si la entidad consultante tiene la consideración de productor según el RSIF, el artículo 3.2 del precitado Reglamento establece:

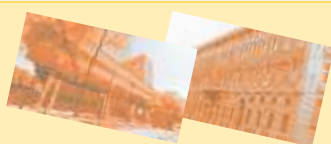
En este sentido, *en la* medida en que los destinatarios del software desarrollado por la entidad consultante forman parte del ámbito subjetivo del presente Reglamento con carácter general, por cuanto son "contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollan actividades económicas", a la entidad consultante le resulta de aplicación el RSIF en calidad de productor del mismo, debiendo presentar la declaración responsable a que se refiere el artículo 13 del mismo texto legal: [...].

Adicionalmente, y a título meramente informativo, se reproduce a continuación el artículo 5 del RSIF, que establece la posibilidad de solicitar la no aplicación del presente Reglamento en los siguientes términos: [...].

6.- Por último, en el presente caso resulta preciso tener en cuenta lo dispuesto en la disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, en la redacción dada por el apartado Uno del artículo único del Real Decreto 254/2025, de 1 de abril, según la cual: [...].

De conformidad con lo indicado en el tercer párrafo de la disposición reproducida, debe tenerse en cuenta la Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, por la que se desarrollan las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido referidas en el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o





electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre; y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 28).

La disposición final única de la Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, establece: [...].

La Orden fue publicada en el Boletín Oficial del Estado el 28 de octubre de 2024, por lo que entró en vigor el 29 de octubre de 2024, fecha en la que a su vez se abrió el plazo de nueve meses que concede la disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, a los obligados tributarios del artículo 3.2 del RSIF para que ofrezcan sus productos adaptados totalmente al mismo.

A la vista de los artículos reproducidos, se puede afirmar que los usuarios deberán tener sus sistemas informáticos de facturación adaptados a la normativa, antes de 1 de enero de 2026 en el caso de las entidades a las que se refiere el apartado a) del artículo 3.1. del RSIF y el 1 de julio de 2026 para los obligados tributarios a los que se refieren los apartados b), c) y d) del mismo artículo. En relación con los sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados antes de que venzan los nueve meses concedidos a los fabricantes y comercializadores, los mismos deberán estar adaptados al contenido del reglamento, respectivamente, con anterioridad a las fechas señaladas, es decir antes del 1 de enero de 2026 para las entidades a las que se refiere el artículo 3.1.a) del RSIF y antes del 1 de julio de 2026 para los restantes obligados tributarios.

7.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre las obligaciones introducidas por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en los portales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente en el que resuelve determinadas preguntas frecuentes (FAQ) con el objetivo de resolver las principales dudas planteadas sobre la aplicación de este nuevo Reglamento conocido como VERI*FACTU.

B) Consultas vinculantes (RESEÑAS)



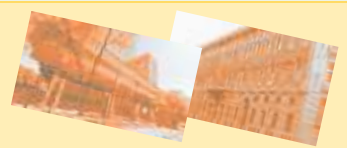
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0578-25 (01.04.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La consultante ha realizado en el ejercicio 2022 obras en su vivienda habitual para la sustitución de ventanas, entre otras. Señala que está en posesión tanto del certificado energético emitido con carácter previo al inicio de las obras, como del certificado energético posterior a las mismas, expedidos ambos en 2022, mediante los cuales puede





acreditar una reducción de la demanda de calefacción y refrigeración en el inmueble superior al 10 por ciento. Además, indica que, con motivo de estas obras, solicitó la concesión de una subvención la cual le ha sido denegada en el ejercicio 2024.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Si puede aplicarse la deducción por obras de rehabilitación energética en viviendas en la declaración de la renta correspondiente al ejercicio 2024.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0578-25

CONCLUSIÓN

«Por tanto, suponiendo que la totalidad del coste de las obras haya sido abonado en el ejercicio 2022, al haberse emitido el certificado energético posterior a las mismas en dicho ejercicio, la consultante tendrá derecho a aplicarse la deducción en el ejercicio 2022, siempre que reúna los requisitos exigidos por la normativa para ello.

Adicionalmente, se debe indicar que el certificado expedido antes del inicio de las obras será válido siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.

A los efectos de determinar la base de la deducción, se considerarán las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2025 por la realización de las obras (con independencia de que exista o no financiación ajena) teniendo en cuenta que la base máxima anual de la deducción es de 5.000 euros. Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros.

Asimismo, de la base de la deducción se deberán descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas. En el caso objeto de consulta, la consultante manifiesta que, con motivo de las obras realizadas en su vivienda, ha solicitado la concesión de una subvención que le ha sido denegada en el ejercicio 2024, por lo tanto, no cabe descontar importe alguno»

✓ **IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0580-25** (01.04.205)

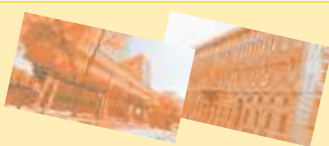
DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La empresa consultante va a establecer un plan de retribución flexible en el que entre otras retribuciones se establece el pago a sus empleados de gastos correspondientes a audífonos y gafas que no son cubiertos por la sanidad pública o Mutualidad correspondiente.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Tributación en el IRPF del trabajador.

(Base datos DGT-MH)





→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0580-25

CONCLUSIÓN

«En el caso planteado, en la medida que se cumplan las condiciones y requisitos anteriormente señalados (concesión de ayudas para cubrir gastos no cubiertos por el Servicio de Salud o Mutualidad correspondiente, destinados al restablecimiento de la salud), quedarán excluidas de gravamen las ayudas a las que hace referencia en su escrito de consulta.

En la medida que dichas ayudas queden exoneradas de gravamen, no estarán sujetas al sistema de retenciones a cuenta del Impuesto»

✓ **IRPF. 3ª Consulta Vinculante V0583-25** (01.04.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La consultante manifiesta que compró participaciones de una sociedad y que la AEAT regularizó el valor de transmisión declarado por los vendedores, fijando como valor el resultante del patrimonio neto de la sociedad y no el valor nominal, en aplicación del artículo 37 de la Ley del Impuesto.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.**Cuál sería el valor de adquisición de las referidas participaciones a efectos de la tributación en el IRPF por la futura liquidación de la sociedad.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

CONCLUSIÓN

«Por tanto, prescindiendo de la incidencia fiscal en la sociedad de la operación de disolución y liquidación, la ganancia o pérdida patrimonial para los socios vendrá determinada por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes y derechos recibidos y el valor de adquisición de la participación en el capital que corresponda.

La ganancia o pérdida patrimonial así determinada, se integrará en la base imponible del ahorro del periodo impositivo en el que tenga lugar la liquidación de la sociedad, en la forma prevista en el artículo 49 de la Ley del Impuesto.

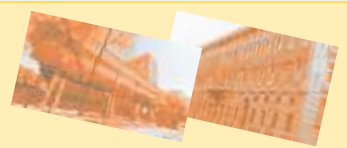
Por lo tanto, el valor de transmisión determinado por la AEAT en aplicación de las reglas establecidas en el artículo 37.1.b) de la Ley del Impuesto, será el que deba considerarse como valor de adquisición para la consultante»

✓ **IRPF. 4ª Consulta Vinculante V0602-25** (01.04.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** El consultante plantea dos situaciones:





1) La empresa en la cual se encuentra trabajando le ofrece la posibilidad de teletrabajar todos los días de la semana (firmaría un contrato revisable anualmente) permitiéndole trabajar desde cualquier lugar de España. Vendería su vivienda habitual (en la cual ha residido por más de tres años según señala) y reinvertiría todo lo obtenido en otra nueva vivienda en su nueva ubicación, aplicando la exención por reinversión del artículo 38 de la LIRPF. Antes de llevar allí tres años, se puede dar la posibilidad de que su empresa le cambie las condiciones laborales dentro de una de las revisiones anuales del contrato, teniendo que abandonar la nueva vivienda. (Ir a cuestión planteada 1)

2) Destinar su actual vivienda habitual al alquiler vacacional a través de plataformas tipo Booking o Airbnb. (Ir a cuestión planteada 2)

■ CUESTIÓN PLANTEADA. 1. Si esta circunstancia afectaría a la exención por reinversión aplicada por la venta de su anterior vivienda habitual.

2. Si en tal caso su vivienda mantiene la consideración de habitual.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0602-25

CONCLUSIÓN

«De entenderse circunstancia necesaria, el hecho de abandonar la vivienda adquirida antes de haber residido en ella por un plazo continuado de, al menos, tres años, no conllevaría la pérdida de su consideración de vivienda habitual; por lo que mantendría el derecho a la exención ya aplicada por la vivienda enajenada con anterioridad, sin que deba proceder a la regularización de su situación

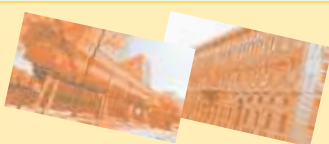
Por lo que respecta a la segunda de las cuestiones planteadas y en referencia a la situación descrita 2), cabe señalar que la vivienda habitual se configura, como ya se ha señalado, desde una perspectiva temporal que exige una residencia continuada durante, al menos, tres años. Esta residencia continuada supone una utilización efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, circunstancias que no se ven alteradas por las ausencias temporales.

Todo inmueble que haya adquirido la consideración de vivienda habitual del contribuyente por cumplir los requisitos reglamentarios anteriormente mencionados, la mantendrá en tanto continúe constituyendo su residencia habitual a título de propietario, perdiendo tal condición desde el momento en que deje de concurrir cualquiera de los dos requisitos, residencia habitual y pleno dominio, respecto del mismo.

Por lo tanto, el hecho de destinar la vivienda al alquiler vacacional excluiría la consideración de la misma como habitual para el consultante, al incumplir las exigencias anteriormente mencionadas de residencia continuada y carácter permanente»

✓ **IRPF. 5ª Consulta Vinculante V0607-25 (01.04.2025)**



**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

■ **HECHOS.** El consultante adquirió una vivienda en el municipio de Madrid el 8 de septiembre de 2023, empadronándose junto a su pareja en la misma inmediatamente después y utilizando esta de forma continuada desde entonces. Señala que desde hace tiempo sufren acoso continuo por parte de un grupo de vecinos, incluyendo "amenazas de muerte, coacciones, hostigamiento organizado, daños a la propiedad y a nuestros vehículos, calumnias e injurias", siendo estos hechos denunciados en varias ocasiones y encontrándose actualmente en fase de instrucción ante el orden jurisdiccional. Esto ha ocasionado un impacto en la salud de tanto del consultante como de su pareja, que se encuentran en tratamiento psiquiátrico y psicológico respectivamente. Por ello, plantean la imposibilidad práctica de seguir residiendo en la mencionada vivienda y transmitir la misma para trasladarse a un entorno seguro.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Si las circunstancias descritas anteriormente son causa eximente del plazo de 3 años que exige la Ley para considerar la vivienda como habitual y en caso afirmativo si se puede beneficiar de la exención por reinversión en vivienda habitual.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0607-25

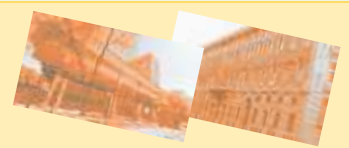
CONCLUSIÓN

«A este respecto, cabe señalar que tales circunstancias no son contempladas específicamente por la normativa del Impuesto entre aquellas que necesariamente exigen el cambio de domicilio, sin que esta Subdirección General pueda entrar a valorar los efectos que tales circunstancias implican. Habría que valorar el alcance temporal así como la gravedad de los problemas vecinales, la inseguridad que pudieran causar y demás circunstancias de difícil convivencia, sin que pueda entenderse que, a priori, son de carácter permanente o absolutamente perentorias de tal manera que, bien de forma aislada o en su conjunto –de forma agravante–, impliquen por sí mismas y en todos los supuestos la exigencia del cambio de domicilio; debiendo considerarse que, en principio, constituye una decisión voluntaria del contribuyente, no operando la excepción a la obligación de permanencia continuada en la vivienda durante, al menos, tres años, requeridos para alcanzar la consideración de habitual.

No obstante, tratándose de una cuestión de hecho, este Centro Directivo no puede entrar a valorar los efectos que dicha circunstancia y sus peculiaridades implican dado que queda fuera del ámbito de sus competencias. La valoración de necesidad corresponde efectuarla, en todo caso, a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria»

✅ **IRPF. 6ª Consulta Vinculante V0758-25 (29.04.2025)**





DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La consultante, es propietaria de una finca que, según manifiesta, constituye su vivienda habitual, y que es objeto de un expediente de expropiación forzosa por la Xunta de Galicia para la ampliación y renovación de un complejo hospitalario universitario. El 31 de octubre de 2024, la consultante firma hoja de aceptación de las cantidades fijadas por mutuo acuerdo. Parte de dicho precio, se satisfará mediante la entrega de una parcela urbanizada -pago en especie-, cuyo valor será el que resulte de aplicar el precio unitario de 175 euros/metro cuadrado, a la superficie total de la misma. Los propietarios podrán continuar residiendo en las edificaciones afectadas, hasta el momento del levantamiento del acta de ocupación, que no se formalizará hasta como mínimo el 1 de enero de 2025, y, en todo caso, no antes del inicio de las obras de urbanización de la parcela que se le entregue a las personas afectadas como pago en especie, y del pago en efectivo del importe acordado por mutuo acuerdo -descontado el valor de la parcela entregada como pago en especie-. Una vez levantada el acta de ocupación, y abonado el importe fijado por mutuo acuerdo, el propietario se compromete al desalojo de la vivienda de forma voluntaria. Según manifiesta la consultante, en junio de 2024, ha recibido un depósito previo, estando pendiente de pago, un segundo plazo así como el pago en especie.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Imputación temporal de la ganancia patrimonial correspondiente.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0758-25

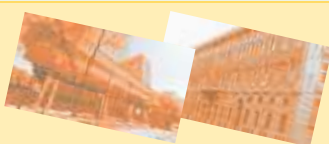
CONCLUSIÓN

«Por tanto, en el supuesto consultado, la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión del terreno expropiado, deberá imputarse a quien sea propietario de la edificación expropiada objeto de consulta, en el momento en que se produzca su ocupación por el organismo expropiante, con independencia de que pueda imputar la ganancia o pérdida patrimonial a ejercicios posteriores a aquel en que se produjo la ocupación, en los términos antes referidos.

En el caso analizado -no se trata de una expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia-, en la fecha de formulación de la presente consulta, no se ha levantado acta de ocupación correspondiente a la expropiación forzosa de la edificación objeto de consulta – sin que de la lectura del escrito de consulta se deduzca que haya pagado o consignado el justiprecio –, por lo que no se ha producido la transmisión del inmueble objeto de expropiación, lo que significa que hasta que esta transmisión no se produzca en los términos señalados (con el acta de ocupación, que en términos generales se producirá una vez fijado y pagado el justiprecio -que se realizará en este caso, parte mediante la entrega de una parcela, y parte mediante el pago efectivo del resto de la cantidad acordada-), no procederá computar ganancia o pérdida patrimonial que se derive de dicha expropiación»

✓ **IRPF. 7ª Consulta Vinculante V0760-25 (29.04.2025)**



**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

■ **HECHOS.** La consultante es asegurada de un contrato de seguro colectivo que instrumenta compromisos por pensiones, con fecha de efectos desde noviembre de 2002 y en el que el tomador es la empresa en la que trabajaba. Las primas no fueron imputadas fiscalmente. En 2024 percibió el capital de supervivencia a los 65 años.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Tributación de la prestación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aplicación de reducciones.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0760-25

CONCLUSIÓN

«En consecuencia, la prestación por supervivencia percibida derivada del seguro colectivo que instrumenta compromisos por pensiones se considerará rendimiento del trabajo y deberá integrarse en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor en los términos señalados en el precepto transcrito.

Como puede observarse, de acuerdo con el tenor literal del anterior precepto, en todo caso, los rendimientos previstos en el artículo 17.2.a) 5.ª de la LIRPF quedan excluidos del ámbito de aplicación de la reducción del 30 por ciento.

En consecuencia, no sería aplicable la reducción prevista en el citado artículo 18 de la LIRPF al importe percibido del seguro objeto de consulta.

Finalmente, se informa a la consultante de que, de conformidad con el artículo 88.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los obligados tributarios podrán formular consultas “respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda”. En consecuencia, no procede pronunciarse sobre las cifras concretas que deben consignarse en las diferentes casillas de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la consultante»

 IRPF. 8ª Consulta Vinculante V0738-25 (22.04.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** Señala el consultante que en 2024 percibió un pago único fruto de un acuerdo con su empleador para dejar de trabajar en la empresa.

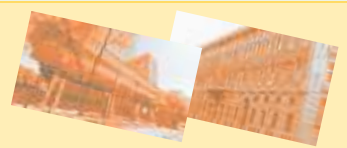
■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Si la cantidad percibida puede considerarse como rendimiento irregular y cómo ha de consignarse en la declaración de la renta.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0738-25





CONCLUSIÓN

«Por lo tanto, la indemnización percibida por el consultante por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral tendrá la consideración de rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. En consecuencia, al proceder su imputación en un único periodo impositivo, el consultante podrá aplicar la reducción prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF.

Finalmente, respecto a cualquier asunto relacionado con la correcta cumplimentación de casillas y claves de su declaración del Impuesto, procede indicarle que deberá dirigirse al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por tratarse de un asunto de su competencia»

✓ IRPF. 9ª Consulta Vinculante V0724-25 (16.04.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. El consultante señala que ha vendido una vivienda que no constituye su vivienda habitual amortizando el préstamo hipotecario pendiente que recae sobre la misma.

■ CUESTIÓN PLANTEADA. Tributación de la referida operación en IRPF.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0724-25

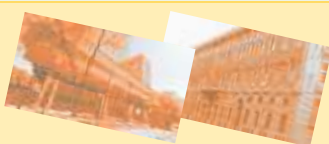
CONCLUSIÓN

«La ganancia o pérdida patrimonial vendrá dada por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del inmueble transmitido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la LIRPF, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36, para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente.

La ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión se integra en la base imponible como renta del ahorro, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 49 de la LIRPF, imputándose al ejercicio en que tenga lugar la alteración patrimonial, que será aquel en que se transmita el bien (artículo 14.1.c de la LIRPF).

En el presente caso, la vivienda transmitida no es la vivienda habitual del transmitente. Es por ello que la ganancia patrimonial que, en su caso, se obtenga por su venta no podrá beneficiarse de la exención citada, debiendo tributar conforme a lo anteriormente dispuesto. Todo ello sin perjuicio de que las entidades que se destinen a reducir el préstamo hipotecario de su vivienda habitual puedan beneficiarse de la deducción por inversión en vivienda habitual, cuestión que no puede determinarse con los datos aportados»



**IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
(ISD)****✓ ISD. 1ª Consulta Vinculante V0575-25 (01.04.2025)****DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

■ **HECHOS.** El consultante, de vecindad civil catalana, en el marco de la ordenación global de su sucesión, está interesado en efectuar una donación mortis causa a favor de su esposa, también consultante, de determinado número de acciones cotizadas de las que es propietario, con transmisión inmediata de la propiedad y bajo la condición resolutoria de revocación o premoriencia del donatario. Para el caso de que la esposa falleciera con posterioridad a su marido, las acciones donadas estarán gravadas con un fideicomiso de residuo en el que los fideicomisarios serán los dos hijos de los consultantes. Asimismo, está previsto permitir que las acciones se puedan vender con autorización expresa del donante, con la condición de que el importe obtenido se reinvierta en otros valores cotizados que se subrogarían en la posición los títulos transmitidos.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Sujeción de la operación a la modalidad de adquisición mortis causa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con aplicación de la escala de gravamen propia de esta modalidad y sus reducciones, con devengo en el momento de otorgarse la donación.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0575-25

CONCLUSIÓN

«La donación «mortis causa» con transmisión inmediata de la propiedad es un título sucesorio que, como tal, tributa como transmisión «mortis causa»; el devengo se produce en el momento de la firma del contrato y se aplicará la tarifa y reducciones de las transmisiones «mortis causa», salvo la reducción que establece el artículo 20.2.c) de la LISD, ya que es condición indispensable para su aplicación que el causante sea una persona fallecida, cosa que no ocurre en presente caso»

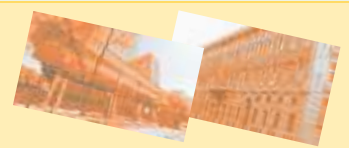
✓ ISD. 2ª Consulta Vinculante V0590-25 (01.04.2025)**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

■ **HECHOS.** El tío del consultante ha fallecido recientemente. Entre otros bienes, le ha legado la nuda propiedad de un inmueble mientras que su tía va a recibir el usufructo del inmueble. Los tíos no tienen descendientes. El consultante es no residente en España.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Aplicación de la reducción establecida en el artículo 20.2.c) referente a la vivienda habitual.

(Base datos DGT-MH)





→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0590-25

CONCLUSIONES

«Primera: El consultante, al no ser residente en España, deberá tributar por los bienes que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

Segunda: El consultante es sobrino del causante, colateral de tercer grado del mismo, por lo tanto, para tener derecho a la reducción por la vivienda habitual debe tener más de 65 años en el momento del devengo y haber residido con él en la vivienda objeto de reducción durante los dos años anteriores al fallecimiento del causante. Al menos, esta última circunstancia no se cumple, tal y como manifiesta en el escrito de la consulta. Por tanto, no tendrá derecho a la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante»

✓ **ISD. 3ª Consulta Vinculante V0662-25** (14.04.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La consultante, residente fiscal en España, ha sido nombrada legataria en la herencia de su marido, residente en España en el momento de su fallecimiento, de la plena propiedad de determinados bienes y del usufructo, bien sea vitalicio o temporal, de otra serie de bienes propiedad del causante. La consultante tenía 54 años en la fecha de defunción de su marido.

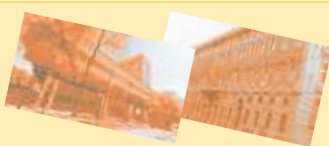
En concreto, a la consultante, como legataria, se le adjudica el usufructo vitalicio de las acciones en una sociedad francesa respecto de las que el causante tenía la plena propiedad. Asimismo, se le adjudica el usufructo temporal (hasta que los hijos del matrimonio tengan la edad de 24 años, consolidándose el dominio el día que cumplan 25 años) de las acciones en dicha sociedad francesa respecto de las que el causante tenía la nuda propiedad (la nuda propiedad de las citadas acciones se adjudica a sus tres hijos a partes iguales y el usufructo vitalicio corresponde a la madre del causante, que tenía 82 años en la fecha de defunción de su hijo). El menor de los hijos tenía 9 años en la fecha de defunción del causante.

De acuerdo con la normativa francesa el legado en favor de la consultante del derecho de usufructo se valora al 50 por ciento en lo que corresponde al derecho de usufructo vitalicio y al 46 por ciento por el legado de usufructo temporal.

Dado que la herencia está sujeta a normativa francesa, la aceptación de la herencia se formalizará mediante escritura ante un notario en Francia aplicando derecho francés, por lo que la valoración de los legados y las adjudicaciones hereditarias se harán de acuerdo con la normativa francesa de valoración del usufructo antes expuesta.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Determinar qué normas son las que se deben aplicar en la





valoración del usufructo y la nuda propiedad, si las previstas en la normativa francesa o las previstas en la normativa española. Asimismo, en relación con las acciones respecto de las que el causante sólo tenía la nuda propiedad, determinar si procede liquidar el usufructo sobre la nuda propiedad (usufructo expectante) como sucede en Francia o si procede esperar a que se produzca el fallecimiento de la actual usufructuaria (la madre del causante).

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0662-25

CONCLUSIONES

«Primera. La adquisición por la consultante del usufructo de las acciones de una sociedad francesa por legado tras el fallecimiento de su marido estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, siendo sujeto pasivo, conforme a lo previsto en el artículo 5 de la LISD, la consultante, a la que se le exigirá el impuesto por obligación personal por ser residente fiscal en España.

Segunda. Al existir Convenio Internacional para evitar la doble imposición en materia de sucesiones firmado con Francia, éste se aplica preferentemente sobre la Ley española del Impuesto.

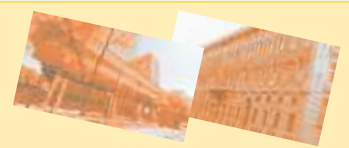
Tercera. Al tratarse de acciones tendrán la consideración de valores mobiliarios y, por lo tanto, de bienes incorpóreos de acuerdo con el artículo 34.2 del Convenio. Conforme a dicho precepto del Convenio, al tratarse de bienes incorpóreos no afectos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional se someterán a imposición únicamente en el Estado en que el causante fuera residente en el momento de su fallecimiento, en este caso, España.

Cuarta. Si como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en el Convenio, la adquisición del usufructo de las acciones de una sociedad francesa queda sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, la consultante estará obligada a presentar declaración por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España.

Quinta. Por un lado, por lo que respecta a la adjudicación del usufructo vitalicio de las acciones en una sociedad francesa respecto de las que el causante tenía la plena propiedad, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante y se estimará que su valor, de acuerdo con lo establecido en el apartado a) del artículo 26 de la LISD, es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total. En este caso, se estimará que el valor del usufructo vitalicio es igual al 36 por ciento del valor total de los bienes, puesto que la consultante tiene 54 años en la fecha de defunción de su marido»

Por otro lado, por lo que respecta a la adjudicación del usufructo temporal de las acciones en la mencionada sociedad francesa respecto de las que el causante tenía la nuda propiedad, al tratarse de la adquisición de un usufructo cuya efectividad se halla suspendida por la existencia de una condición, el impuesto se devengará el día en que





dicha limitación desaparezca, es decir, el día en que tenga lugar el fallecimiento de la actual usufructuaria (la madre del causante). El valor del usufructo temporal, que se determinará en el momento del devengo del impuesto, se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100, de acuerdo con lo establecido en el apartado a) del artículo 26 de la LISD.

Por último, en cuanto a la adjudicación de la nuda propiedad, habida cuenta de que la solicitud formulada no ha sido planteada por el obligado tributario no resulta procedente su contestación, pues en la adjudicación de la nuda propiedad los obligados tributarios serían los hijos, que son quienes han heredado la nuda propiedad de las acciones en cuestión.



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V0591-25 (01.04.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. El consultante es una entidad de restauración que vende sus productos, además de en sus restaurantes, a través de plataformas de reparto a domicilio. En relación con las ventas a través de dichas plataformas, el consultante se ha asociado con ciertos restaurantes (en adelante, restaurante colaborador) de modo que, cuando un cliente ordena un producto a través de la plataforma de reparto a domicilio, el consultante le encarga a un restaurante colaborador que se encuentre cercano geográficamente al cliente, la elaboración del pedido conforme a las recetas del consultante. Por su parte, el repartidor correspondiente a la plataforma recoge el pedido en el restaurante colaborador en cuestión y se lo entrega al cliente.

El consultante factura al cliente por la operación y recibe una factura del restaurante colaborador por sus servicios.

En cuanto a la operativa con dicho restaurante colaborador, el consultante pone a su disposición la materia prima necesaria para elaborar los pedidos conforme a sus recetas. A final de cada mes, el consultante transmite el stock de materias primas aportadas que no han sido utilizadas durante ese mes por el restaurante colaborador para la elaboración de sus pedidos. Por su parte, el restaurante colaborador factura al consultante a final de mes sus servicios, incluyendo como conceptos los servicios de elaboración del pedido, así como las materias primas utilizadas que había adquirido previamente a la consultante como stock al final del mes precedente.

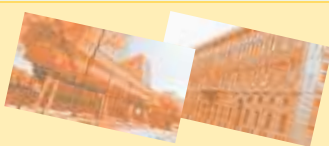
■ CUESTIÓN PLANTEADA. Se plantea la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las transformaciones de alimentos realizadas por los restaurantes colaboradores a favor del consultante.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0591-25



**CONCLUSIÓN**

«En consecuencia con todo lo anterior, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 10 por ciento las operaciones objeto de consulta, consistentes en la transformación de los productos puestos a disposición del empresario por el cliente, siempre y cuando supongan la obtención de un bien distinto a dichos productos, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 91.Tres de la Ley del Impuesto, ya que tales operaciones determinan la realización de una ejecución de obra calificada como prestación de servicios, mediante la cual se obtiene un bien cuya entrega tributa al tipo reducido del 10 por ciento.».

En consecuencia, las transformaciones de alimentos realizadas por los restaurantes colaboradores tributarán al tipo impositivo del 10 por ciento»

✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V0731-25 (22.04.2025)**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

■ **HECHOS.** La consultante es una entidad mercantil que tiene por actividad el fomento de actividades culturales y deportivas y las de hostelería complementarias a las mismas, desarrolladas en unas instalaciones (club) de su propiedad. La entidad no reparte dividendos, los cargos de administradores son gratuitos y va a modificar sus estatutos para recoger su ausencia de ánimo de lucro y la obligación de destinar sus beneficios al desarrollo de sus actividades.

Para su financiación cuenta con diversos tipos de actividades e ingresos procedentes de sus usuarios como son, entre otros, las cuotas de entrada de los socios, cuotas mensuales para el uso de instalaciones, alquileres de instalaciones, venta de material deportivo, contratos de patrocinio o servicios de hostelería.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Si a los servicios prestados por la entidad consultante, tras la referida modificación de sus estatutos, les resultaría de aplicación la exención prevista en los artículos 20.Uno.8º y 20.Uno.13º de la Ley 37/1992.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

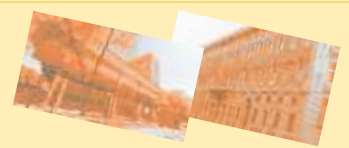
https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0731-25

CONCLUSIONES

«1. En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto

2. La Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, en su Informe de 25 de marzo de 2014, emitido a solicitud de esta Dirección General, considera que: "Se entiende por asistencia social el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales y organizativos a atender





situaciones de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (p. ej. personas mayores, menores y jóvenes, personas con discapacidad, mujeres víctimas de violencia de género, víctimas de discriminación, minorías étnicas, inmigrantes, refugiados, víctimas de trata, etc.), de personas en situación de vulnerabilidad o riesgo de exclusión social o de otras personas que presenten necesidades sociales análogas que requieran asistencia.”.

La aplicación de esta exención requiere, además, que los servicios sean prestados por entidades o establecimientos de carácter social, circunstancia que será analizada en los apartados siguientes de esta contestación.

3. Es decir, el hecho de que los organismos no tengan por objetivo la consecución sistemática de beneficios se ha traducido en la Ley del Impuesto como la ausencia de finalidad lucrativa. Si ambos conceptos son, por tanto, equivalentes, se puede concluir que el hecho de que la consultante tenga por su naturaleza finalidad lucrativa no obsta para que se considere que actúa sin dicha finalidad. Es más, ni siquiera se puede considerar que la consultante tiene un fin lucrativo material, sino solamente formal, por revestir la forma de sociedad anónima. Realmente carece de esta finalidad lucrativa y, por supuesto, actúa consecuentemente.

4. Por su parte, el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992 establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

El artículo 91 de la citada Ley, que regula la aplicación de tipos impositivos reducidos del Impuesto, no incluye la aplicación del tipo impositivo reducido a las prestaciones de servicios a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

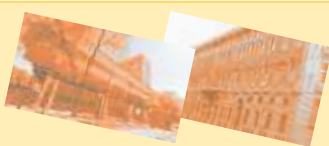
5. En cualquier caso, la sociedad consultante deberá cumplir, como se manifiesta, con las condiciones requeridas en el artículo 20.Tres para ser considerada como entidad de carácter social, es decir, que los beneficios eventualmente generados no se repartan, sino que se dediquen a la actividad que constituye su objeto social ejercida sin ánimo de lucro, y que los cargos de administradores sean gratuitos.

6. En consecuencia con lo anterior, debe señalarse que si la entidad consultante cumpliera los requisitos previstos en el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, podrá solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedaría subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Por tanto, estarán exentos los servicios deportivos prestados a personas físicas por una entidad deportiva sin ánimo de lucro que pueda ser considerada como una entidad o un establecimiento privado de carácter social. En consecuencia, le será aplicable la exención contenida en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 transcrito anteriormente cuando se reúnan los demás requisitos previamente señalados.

Además, en el caso de que dicha entidad, aun teniendo la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, realizara actividades que no se ajustaran a los requisitos anteriormente señalados para que les fuera aplicable la exención a





que se refiere el artículo 20.Uno.13.º de esta Ley, tales actividades tributarían al tipo general del 21 por ciento.

7. Por otra parte, en relación con los ingresos derivados de acuerdos de patrocinio debe tenerse en cuenta que la posible aplicación a los mismos de la doctrina relativa a los llamados "convenios de colaboración", por todas, contestación vinculante de 21 de enero de 2020, número V0111-20.

En consecuencia, tal y como ha manifestado de forma reiterada esta Dirección General, las cantidades percibidas por la entidad consultante en concepto de publicidad que no se deriven de la suscripción de los convenios de colaboración definidos en los párrafos anteriores, sino que procedan de servicios de publicidad derivados de contratos de patrocinio publicitario constituirán la contraprestación de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que tributará al tipo general 21 por ciento.

8.- Por otra parte, en relación con la deducibilidad de las cuotas del Impuesto soportadas por la entidad consultante, debe señalarse que el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado podrá efectuarse siempre que se cumplan la totalidad de requisitos y limitaciones previstos por el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992.

9. Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre la aplicación de la regla de prorata, se ha incorporado en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido, dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al Impuesto, la herramienta «Calculadora de proratas», donde se puede cuantificar la prorata, comparando resultados con prorata general y especial y la regularización anual para aplicar su porcentaje definitivo. También facilita respecto a los bienes de inversión, la regularización anual y la regularización en caso de transmisión»

✓ IVA. 3ª Consulta Vinculante V0733-25 (22.04.2025)

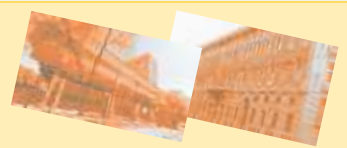
DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La consultante es una persona física que ha adquirido una vivienda que destinará a vivienda habitual. La vivienda cuenta con certificado energético de categoría G y ha contratado una reforma para mejorar su eficiencia energética hasta alcanzar la categoría B o C. Para la reforma ha contratado a un constructor que va a realizar las obras consistentes en la instalación de un suelo de drenaje, la construcción de una cámara en las paredes, el aislamiento de la fachada con poliuretano proyectado, la reparación de grietas y la colocación de un nuevo tejado. También se reemplazarán las ventanas y puertas exteriores para mejorar el aislamiento térmico, además de actualizar la instalación eléctrica y la fontanería para optimizar el consumo de energía y agua.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Tipo impositivo aplicable a la reforma indicada a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(Base datos DGT-MH)





→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0733-25

CONCLUSIÓN

«Se considerarán incluidas dentro del concepto de renovación y reparación a que se refiere el artículo 91.uno.2.10º de la Ley 37/1992 las ejecuciones de obras señaladas, siempre que se realicen en las condiciones indicadas por el citado precepto, y tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular.

En este sentido, como hemos señalado anteriormente, la persona que realice las obras no deberá aportar materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no deberá exceder del 40 por ciento de la base imponible de la operación para la procedencia de la aplicación del tipo reducido del impuesto.

A tal efecto, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), que dispone que las circunstancias de que el destinatario no actúa como empresario o profesional, utiliza la vivienda para uso particular y que la construcción o rehabilitación de la vivienda haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las obras dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, las circunstancias indicadas anteriormente.

En cuanto al coste de los materiales aportados para una ejecución de obras de renovación o reparación, debemos señalar que los materiales que deben computarse a estos efectos serán todos los necesarios para llevar cabo dichas obras, incluidas las actuaciones subcontratadas a terceros.

Por tanto, en el supuesto objeto de consulta, el coste de los materiales es su precio de adquisición a terceros y, en el caso particular de que dichos materiales no sean objeto de comercialización y estos sean obtenidos por la propia entidad consultante como resultado de parte de su proceso productivo, será su coste de producción.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, si las obras consultadas tuvieran, según lo señalado en los apartados anteriores, la consideración de obras de reparación y renovación, y la aportación de materiales no superara el límite del 40 por ciento referido, el tipo aplicable a las mismas sería el reducido del 10 por ciento.

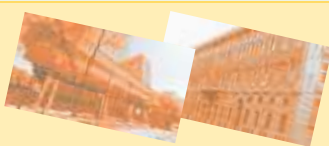
En caso contrario, se aplicará a las obras objeto de consulta el tipo impositivo general del 21 por ciento»

✓ IVA. 4ª Consulta Vinculante V0734-25 (22.04.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. La consultante es una mercantil que en el ejercicio 2022 prestó servicios de alquiler de su equipo audiovisual en territorio español a otra empresa mercantil establecida en Francia. Emitió factura repercutiendo el tipo del 21 por ciento en el Impuesto sobre el Valor Añadido, al considerar que se trataba de una operación sujeta y no exenta a dicho





Impuesto. La sociedad francesa le ha solicitado que emita factura rectificativa, anulando la factura emitida en 2022 al considerar que se trata de una operación intracomunitaria que no se entiende realizada en el territorio de aplicación del Impuesto

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** La consultante quiere conocer el procedimiento para rectificar las facturas y, si para realizar estas operaciones es necesario procede su inscripción en el registro de operadores intracomunitarios.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0734-25

CONCLUSIÓN

- En el caso objeto de consulta, de la información aportada se deduce que el destinatario del arrendamiento del equipo es una sociedad establecida en Francia, por lo que la prestación de tales servicios no se entenderá realizada en el territorio de aplicación del Impuesto y no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que la misma parece que tendrá la consideración de una prestación intracomunitaria de servicios.

- En tal caso, debe indicarse que el sujeto pasivo de dicho servicio sería su destinatario a través del mecanismo de inversión en el Estado miembro en el que se encuentre establecido, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 196 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

- Así, de acuerdo con lo anterior, si la consultante prestó un servicio sujeto al Impuesto en otro Estado miembro a favor de un destinatario empresario o profesional que constituye una prestación intracomunitaria de servicios será necesario solicitar la inscripción en el Registro de Operadores Intracomunitarios, ROI, en los términos establecidos en el artículo 3.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre).

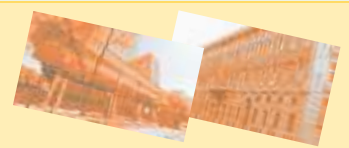
-Además, su realización determinará la obligación de informar de estas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349, que deberá presentarse mensual o trimestralmente de acuerdo con los criterios contenidos en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto.

- En consecuencia, en el presente caso, al haberse producido una determinación incorrecta de las cuotas repercutidas, el plazo máximo de 4 años se computa desde el devengo del impuesto correspondiente a la operación, sin perjuicio de su posible interrupción conforme a lo señalado en el párrafo anterior.

De este modo, de haber transcurrido dicho plazo, no se podrá rectificar las cuotas impositivas repercutidas.

- En consecuencia, el presente caso, se podrá optar por cualquiera de las dos posibilidades previstas por las letras a) y b) del artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992.





No obstante, debe advertirse que, de optar por la posibilidad prevista por la letra a), no se deberá emitir factura rectificativa conforme a lo señalado en el fundamento anterior hasta que resuelva el procedimiento la Administración tributaria y siempre de acuerdo con lo resuelto por la misma.

Por su parte, en caso de que opte por la posibilidad prevista por la letra b) de la Ley 37/1992, una vez efectuada la rectificación en el plazo de cuatro años citado, el sujeto pasivo cuenta con un plazo de un año para regularizar la situación tributaria, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo 164/2018 de 5 de febrero de 2018 (n.º recurso 646/2017), la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 2019 (RG 00/09911/2015) y la contestación vinculante de esta Dirección General de 9 de abril de 2024, consulta número V0563-24.

✓ IVA. 5ª Consulta Vinculante V0744-25 (28.04.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. El consultante es una entidad aseguradora que opera en el mercado español. La comercialización de sus servicios de seguros se realiza completamente bajo la modalidad en línea y telefónica para lo cual cuenta con diversos agentes agrupados en distintos call-centers.

La labor de los call-centers es doble: la negociación con el potencial cliente para concluir la contratación del seguro con la aseguradora y la búsqueda activa y captación del cliente.

■ CUESTIÓN PLANTEADA. Se solicita aclaración de la contestación a consulta de 12 de febrero de 2025, V0142-25, en la medida que se pone de manifiesto que se trata de call-centers tanto internos de la propia aseguradora como externos. La actividad de los call-centers internos es desarrollada por empleados de la propia consultante, mientras que la de los externos se desarrolla por compañías distintas de la consultante que actúan como mediadores de seguros en su condición de agentes vinculados y exclusivos, de conformidad con la normativa de distribución de seguros y no tienen la consideración de colaboradores externos, conforme a dicha normativa. En particular, si es aplicable la exención contenida en el artículo 20.Uno.16º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido a la labor desarrollada por los call-centers externos.

(Base datos DGT-MH)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0744-25

CONCLUSIÓN

«El consultante desea aclarar que son los call-centers externos los que actúan como agente vinculado o exclusivo de conformidad con la Ley de distribución de seguros y se cuestiona los efectos de dicha aclaración en la contestación referida.

- Pues bien, tal y como se señaló en la contestación vinculante de 12 de febrero de 2025, V0142-25, la exención de mediación en el ámbito asegurador se supedita al cumplimiento de dos requisitos acumulativos. En efecto, debe tratarse de prestaciones «relativas» a operaciones de seguro y «efectuadas por corredores y agentes de





seguros», según los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Del escrito de consulta resulta que los call-centers contratados por la consultante tienen la condición de mediadores por lo que, en principio, los servicios prestados por los mismos estarán sujetos y exentos siempre que sean los propios de su profesión»

IV. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS



IV.1. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES



M.^a LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO - ENRIQUE ORTIZ CALLE
Universidad Carlos III de Madrid (España)

CRONICA TRIBUTARIA. Nueva Época. (Instituto de Estudios Fiscales)
Número 194 – 1/2025

«El primer paso está constituido por la existencia de un "bien" o una posesión en los términos del artículo 1. En este sentido, el derecho a la devolución de los ingresos indebidos que traen causa del pago de un tributo cuya regulación ha sido declarada inconstitucional se podría calificar como "bien" en el sentido de la jurisprudencia del TEDH. El segundo escalón alude a que haya habido una interferencia en el disfrute pacífico de los bienes. Ni que decir tiene que la limitación radical de efectos de la declaración de inconstitucionalidad que se deriva de algunas sentencias del TC, entre las que destaca la primera de ellas, la STC 182/2021, al limitar el alcance del fallo, interfiere en el derecho de devolución de los contribuyentes al impedir en la inmensa mayoría de los casos la restitución de las cuotas satisfechas por el pago de un tributo cuya regulación básica es contraria a la Constitución. De este modo, cabría sostener que existió una doble interferencia sobre el derecho de propiedad: la primera realizada por el legislador al provocar el pago de un tributo contrario al principio constitucional de capacidad económica y la segunda imputable al TC al amputar el derecho a la devolución»



IV.2. REVISTAS

ABRIL, MAYO, JUNIO - 2025

- 👉 I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF
- 👉 II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria



- 👉 III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España
- 👉 IV. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión
- 👉 V. NOTARIO DEL SIGLO XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid
- 👉 VI. CRÓNICA TRIBUTARIA
- 👉 VII. REVISTA DE TÉCNICA TRIBUTARIA

I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF

NÚMEROS 505-1/505-2/506/507

👉 Nº 505-1. ABRIL/2025

▶ TRIBUTACIÓN

❖ Estudios

■ «A vueltas con el gasto para satisfacer necesidades vitales en los patrimonios protegidos. ¿Una herramienta para proteger también a las personas con discapacidad sobrevenida por la mayor edad?»

👉 CARLOS DE PABLO VARONA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cantabria. Investigador de SANFI (España)

Extracto

«Los patrimonios especialmente protegidos de las personas con discapacidad constituye una herramienta para proteger patrimonialmente a las personas con discapacidad diseñada para que tuvieran una vida digna cuando faltaran sus principales apoyos. Su configuración como instrumento de ahorro a medio plazo se ha diluido con la reforma operada por la Ley 1/2009, que permite la disposición inmediata de sus fondos para atender necesidades vitales de la persona con discapacidad. En este artículo se examina el alcance que esa modificación tiene en el ámbito fiscal»

■ «Anatomía tributaria de ocho resoluciones: el TEAC y el artículo 89.2 de la LIS»

👉 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho. Profesor de la Universidad Pompeu Fabra (España)

Extracto

«El TEAC ha dictado recientemente diversas resoluciones con relación al artículo 89.2 de la LIS en la que se fija su criterio interpretativo con relación a cómo hay que regularizar los efectos abusivos de aquellas ventajas fiscales que se han conseguido al realizar una operación de reestructuración empresarial cuya finalidad principal es la fiscalidad. Nos estamos refiriendo al régimen fiscal especial de diferimiento previsto en el capítulo VII de la LIS, comúnmente denominado régimen FEAC (fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores).

Las resoluciones son importantes por la relevancia que una vez más se concede a los motivos económicos válidos, porque contradicen y reinterpretan la doctrina de la DGT recogida en la Consulta V2214/2023, de 27 de julio, y porque fijan el criterio interpretativo





del tribunal con relación al artículo 89.2 de la LIS, relativo a la regularización de la ventaja fiscal que de forma abusiva se ha conseguido.

La finalidad de nuestro trabajo es analizar su contenido y proponer una interpretación alternativa de dicho artículo»

■ *«Análisis crítico de las nuevas reducciones introducidas por la Ley 12/2023 aplicables sobre los rendimientos netos derivados del arrendamiento de viviendas en el IRPF »*



MARTA MARCOS CARDONA. Profesora titular. Universidad de Murcia (España)

Extracto

«Dentro del conjunto de medidas que los poderes públicos pueden adoptar para favorecer el acceso a la vivienda en régimen de alquiler, la política fiscal desempeña un papel fundamental. Ciñéndonos al ámbito de la imposición personal de las personas físicas, la Ley 12/2023, de 24 de mayo, introdujo cambios en la fiscalidad del alquiler de vivienda, modificando los porcentajes de reducción del rendimiento neto positivo del capital inmobiliario en el IRPF. Hasta su aprobación, la reducción general era del 60 %, pero con la nueva norma se establece un porcentaje básico del 50 %, con la posibilidad de incrementarse hasta un 90 %, según los casos. La aplicación de los distintos porcentajes se encuentra supeditada al cumplimiento de ciertos requisitos específicos, cuya adecuación y efectividad serán objeto de un análisis crítico, junto con una valoración de la reforma efectuada»

■ *«El principio de neutralidad como principio cardinal en el impuesto sobre el valor añadido»*



ALEJANDRA BAS BOLUFER. Inspectora de Hacienda del Estado (España). JAVIER BAS SORIA (autor de contacto) Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

«El TJUE ha jugado un papel esencial en la construcción comunitaria, apoyado en su papel de interpretación y aplicación uniforme de las normas comunitarias en toda la Unión Europea, realizando aportaciones fundamentales.

El principio de neutralidad evidencia esta cuestión. Un principio general, sin cita expresa en la normativa original del IVA, e identificado como tal por el tribunal podría parecer menos relevante de lo que es. Comenzó como criterio particular relativo al derecho a la deducción, que ha se ha extendido a otras materias, tales como los tipos de gravamen, las exenciones o la modificación de la base imponible, y que ha llegado a ser invocado como principio fundamental del IVA por el propio TJUE, evidenciando la importancia creciente del citado principio»

■ *«La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (III)»*



JORDI DE JUAN CASADEVALL (autor de contacto). Abogado del Estado. Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UIC. Socio de Crowe (España). Daniel Tarroja Piera. Gerard Gené Baleyto. Javier Luis de Miguel Marquès. Vicent Arbona Ballester. Víctor Linares Sáez. Marcos López Moya (España)

Extracto





«Con este tercer artículo finaliza un trabajo colectivo que aborda, desde sólidas bases teóricas, las consecuencias prácticas de la falta de sincronía temporal de la prescripción tributaria y penal. En particular, se estudia ahora la liquidación vinculada a delito fiscal por deuda tributariamente prescrita y la exorbitante acción ejecutiva. Sobre las premisas teóricas expuestas a lo largo de toda la investigación, se sientan importantes conclusiones jurídicas sobre la regularización, administrativa o voluntaria, del delito fiscal con cuota defraudada tributariamente prescrita: defectuosa técnica legislativa, dudosa constitucionalidad de la reforma y enriquecimiento injusto de la Administración. Finalmente, el artículo se plantea la interesante cuestión de la posible utilización de una acción civil de enriquecimiento injusto para reaccionar frente al pago de la deuda tributaria prescrita»

■ *«Un inventario de referencias con fiscalidad civil en el Nuevo Testamento»*

 MANUEL ROJO ALEJOS- Diplomado en Teología Bíblica. Licenciado en Derecho. Universidad a Distancia de Madrid (España)

Extracto

«En el ámbito académico no existe una recopilación de las referencias que poseen alguna característica tributaria y se hallen contenidas en la sacrosanta Biblia. Aquí solo se recogen las menciones fiscales de carácter no religioso. A los textos canonizados objeto de estudio, se añaden deuterocanónicos y apócrifos. En ningún momento se considera de utilidad la ayuda de la inteligencia artificial. El inventario elaborado permite acreditar, entre otros puntos, el establecimiento de impuestos sobre la renta y patrimonio, prestaciones personales civiles y militares, exenciones, actividades administrativas de recaudación y sanción por incumplimiento de normas tributarias. La no completitud del inventario trae causa de la indefinida terminología impositiva empleada en los idiomas originales. Ello da lugar a que un término fiscal tenga múltiples traducciones, las cuales, a su vez, obstaculizan su identificación tributaria. Con el fin de paliar estas dificultades se hace uso de las ediciones más relevantes del texto base»

❖ Análisis doctrinal y jurisprudencial

■ *«Imposibilidad de derivar por segunda vez responsabilidad subsidiaria por los mismos hechos»* [Análisis de la RTEAC de 10 de diciembre de 2024]

 CARMEN BANACLOCHE PALAO. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. URJC (España)

Extracto

«La RTEAC de 10 de diciembre de 2024 considera que la naturaleza sancionadora reconocida por el TS a la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1 a) de la LGT impide a la Administración tributaria iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad, por aplicación del principio non bis in idem, cuando previamente se hubiera anulado el acuerdo de declaración de esa misma responsabilidad»

 CONTABILIDAD

❖ Estudios

■ *«¿Estamos rompiendo el techo de cristal? Situación actual y retos futuros en las empresas del Ibex 35»*





 ANNE MARIE GARVEY. Departamento de Economía y Dirección de Empresas. Facultad de Ciencias Económicas, Empresariales y Turismo. Universidad de Alcalá (España) [LAURA PARTE (autora de contacto). Departamento de Economía de la Empresa y Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) (España)]. Javier Nicuesa Sordo. Analista financiero (España)

Extracto

«Este trabajo se centra en examinar el cumplimiento de los planes de igualdad de las empresas del Ibex 35 a partir de los datos publicados en los estados de información no financiera (EINF). Asimismo, analizamos la presencia y participación de las mujeres en el consejo y la alta dirección. Además, mostramos un análisis detallado de la brecha salarial, y su evolución, en cada empresa y sector de actividad. El periodo de investigación comprende desde la presentación de los primeros EINF en el año 2018 hasta los informes más recientes disponibles, que se corresponden con el año 2023. En el trabajo realizamos un análisis manual empresa a empresa debido a que la presentación de la información no es uniforme»

❖ Casos prácticos

■ «Segundo ejercicio propuesto en las pruebas selectivas para el ingreso, mediante el procedimiento de concurso-oposición, en el cuerpo superior de inspectores de finanzas de la Administración de la Comunidad Autónoma de Cantabria»

 FERNANDO VALLEJO TORRECILLA. Licenciado en Ciencias Empresariales (España)

Sumario

Contabilidad financiera y de sociedades

Ejercicio 1. Contabilización de operaciones diversas.

Ejercicio 2. Inmovilizado material y subvención.

Ejercicio 3. Activos financieros.

Ejercicio 4. Ampliación de capital y accionista moroso.

Ejercicio 5. Parte A. Contabilización del impuesto sobre el beneficio.

Parte B. Regla de prorata en el IVA.

Matemática financiera

Ejercicio 6. Selección entre diversas alternativas de inversión.

Ejercicio 7. Cálculos diversos relativos a un préstamo.

 Nº 505-2. ABRIL/2025

 CONTABILIDAD

■ «Adenda-actualización 2024 al Estudio empírico sobre los conocimientos, habilidades y necesidades empresariales en el ámbito de la contabilidad y la administración de empresas»





👤 SALVADOR MARÍN-HERNÁNDEZ (coordinador) (autor de contacto). Consejo General de Economistas de España y Facultad de Economía y Empresa. (Universidad de Murcia) (España); Ana Lejárraga-García. Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación (UDIMA) (España); Esther Ortiz-Martínez. Facultad de Economía y Empresa (Universidad de Murcia) (España); Javier Briones-Ortega. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (UDIMA) (España); Juan F. Noblejas-Maestriño. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (UDIMA) (España); José Tovar-Jiménez. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (UDIMA) (España); Manuela Cañizares-Espada. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (UDIMA) (España); Marcos Antón-Renart. Facultad de Economía y Empresa (Universidad de Murcia) (España); Patricia Madrigal-Barrón. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (UDIMA) (España); Patricia Víctor-Ponce. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (UDIMA) (España)

Extracto

«En este trabajo actualizamos el análisis empírico de 2022 sobre la formación en contabilidad y administración de empresas en el contexto del Espacio Europeo de Educación Superior (EEES). Mediante encuestas a egresados de las áreas mencionadas, se evalúan cuatro dimensiones clave: empleabilidad y desarrollo profesional, competencias en información financiera en general (contabilidad, auditoría y otros) e información de sostenibilidad en particular, integración de tecnologías emergentes (como IA) y características socioeconómicas de los graduados. La percepción positiva de los egresados sobre la formación recibida refuerza la eficacia de los programas educativos analizados, destacándose la combinación de teoría y práctica como un factor determinante para el éxito profesional. También aporta evidencias claras para trazar una hoja de ruta que continúe fortaleciendo los programas formativos de contabilidad y garantizar su relevancia en un entorno laboral dinámico y en constante evolución, pues la contabilidad y sus profesionales se enfrentan a un contexto de evolución vertiginosa, ya que los cambios en el paradigma de la presentación de información corporativa (financiera y de sostenibilidad) y la irrupción de nuevas tecnologías requieren de perfiles cualificados»

👉 Nº 506. MAYO/2025

➡ TRIBUTACIÓN

❖ Estudios

■ «Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2024: referencia a los cambios normativos y doctrinales»

👤 MANUEL DE MIGUEL MONTERRUBIO. Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

«En el presente artículo se analizan las principales modificaciones introducidas en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas durante el año 2024, diferenciando entre las medidas que afectan al ejercicio 2025 y las que resultan de aplicación en el propio ejercicio 2024. Al mismo tiempo, se analiza la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina administrativa más relevante evacuada por la Dirección General de Tributos y el Tribunal Económico Administrativo Central en materia del IRPF durante dicho año. »





■ *«Dies a quo de la prescripción cuando el fallido es concursado. Acción contra el responsable subsidiario»*

 ROSA FRAILE FERNÁNDEZ. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos (España)

Extracto

«Crédito tributario, concurso de acreedores, prescripción y responsabilidad tributaria. De las múltiples aristas del prisma que se presenta, en este estudio abordaremos la cuestión sobre la determinación del dies a quo para la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria cuando el deudor principal se encuentra en concurso de acreedores.

En el presente texto se abordará el instituto de la prescripción desde el análisis de su esencia. Se planteará la relación del concurso de acreedores y la documentación en él obrante con la declaración de fallido del deudor principal. Se defenderá que la corrección de la interpretación literal de la norma a través de la valoración de los principios jurídicos y la regla de la actio nata deben llevar a determinar que la Administración puede y debe declarar fallido al deudor cuando su insolvencia quede patente en el informe trimestral de liquidación que corresponda»

■ *«Análisis práctico de la doctrina del TEAC sobre el tratamiento fiscal de las aportaciones no dinerarias de acciones o participaciones realizadas por una persona física a una sociedad holding»*

 JUAN MANUEL PÉREZ IGLESIAS (autor de contacto) Universidad de Alcalá. Paula Rodríguez Torregrosa.

Extracto

«Las aportaciones no dinerarias a una sociedad holding de acciones o participaciones realizadas por personas físicas en el marco de la gestión y diversificación de los riesgos sobre el patrimonio acumulado en una sociedad operativa ha sido una operación relativamente habitual en las pequeñas y medianas empresas.

Para que estas operaciones puedan acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal, es necesario que el fondo económico que impulsa la operación societaria sea una genuina intención de reestructurar la sociedad operativa aguas arriba, de tal suerte que, si después de la aportación, esta última distribuye a la sociedad holding las ganancias acumuladas, este fruto se aplique a una efectiva actividad empresarial que no pueda confundirse con inversiones pasivas propias del ahorro personal.

La reciente doctrina del TEAC sobre estas operaciones debe ser valorada de forma positiva. Es, sin duda, un paso adelante en la normalización de estas transacciones. No obstante, la novedosa y salomónica solución que se ha puesto encima de la mesa podría ser completada, a nuestro modo de ver, con una serie de pequeños ajustes de orden técnico con el objetivo de ceñirla con mayor fidelidad al fundamento que la impulsa»

■ *«Reforma del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. La necesidad de una nueva técnica legislativa para las ciudades de Ceuta y Melilla»*

 MIGUEL DE HARO IZQUIERDO. Profesor permanente laboral de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España)





Extracto

«El impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (IPSI) de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla es un impuesto de carácter municipal que grava la producción, elaboración e importación de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes inmuebles situados en dichos territorios realizados por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad. En su configuración actual, y desde su origen como tributo a la importación con especiales referencias al desarrollo económico de las dos ciudades, ha sufrido importantes variaciones normativas, entre ellas, la derivada de la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, que tuvo una influencia decisiva en la fiscalidad de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

La finalidad, como tributo impulsor de una recaudación local que generase ingresos a las arcas municipales, y la asimilación a figuras tributarias impositivas de carácter indirecto, como el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el impuesto general indirecto canario (IGIC), ha generado ineficacias normativas y un elevado coste en las operaciones comerciales de dichos territorios. La situación actual de su regulación parece inadecuada para responder a las necesidades de recaudación y de financiación de las dos ciudades autónomas situadas en enclaves marítimos del norte del continente africano. El presente artículo analiza y valora qué reformas legislativas podrían dinamizar dicho tributo para impulsar económicamente dichos territorios atendiendo a la finalidad esencial del IPSI»

❖ Análisis doctrinal y jurisprudencial

■ «*El precio libre comparable como método de valoración de la retribución vinculada del socio en sociedades profesionales*» [Análisis de la STSJ de Madrid de 10 de febrero de 2025 rec. núm. 1206/2022]

 JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo (España)

Extracto

«La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª, de 10 de febrero de 2025 (rec. núm. 1206/2022), analiza la valoración de la retribución de un socio en una sociedad que presta servicios profesionales al hilo del régimen de operaciones vinculadas y llega a la conclusión de que el método del precio libre comparable no puede ser utilizado cuando la sociedad aporta un valor añadido al profesional. En opinión del tribunal, «no resulta admisible que el resultado de la valoración de la operación vinculada sea la atribución de la práctica totalidad de los ingresos netos de la sociedad al socio».

➡ CONTABILIDAD

❖ Estudios

■ «*Adecuación de la formación universitaria en contabilidad y auditoría a las exigencias de los empleadores en la Comunidad de Madrid*»





👉 MERCEDES CERVERA OLIVER (autora de contacto), Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid (España); JUAN F. NOBLEJAS-MAESTRIÑO, Profesor de la Universidad a Distancia de Madrid (España)

Extracto

«Este trabajo estudia si los conocimientos contables adquiridos por los egresados en los grados relacionados con la empresa y economía de las universidades de la Comunidad de Madrid se ajustan a las demandas del mercado laboral. A tal efecto, se analiza, utilizando el método Delphi, la opinión de los empleadores-expertos sobre: la adquisición de los conocimientos en las materias de contabilidad financiera, contabilidad de sociedades, auditoría de cuentas y consolidación de estados financieros por los egresados; la necesidad de estos conocimientos en el ejercicio de la profesión contable y sobre diferentes aspectos que podrían reducir la brecha entre la academia y la profesión en lo referente a la docencia universitaria de la contabilidad (formación continua, participación de los profesionales en el diseño de planes de estudios, etc.). Las principales conclusiones de este trabajo son: a) la opinión general de los expertos sobre la adquisición de los conocimientos impartidos por la universidad por parte de los graduados en las cuatro materias analizadas es negativa, salvo en relación con los conocimientos de contabilidad financiera relativos a las principales obligaciones contables de la empresa, así como al vocabulario y a la terminología contables; b) sobre la necesidad para el correcto desempeño profesional en el ámbito de la contabilidad de los conocimientos analizados, los expertos coinciden en considerar los conocimientos identificados imprescindibles y observan que el nivel de exigencia de estos varía según el tamaño de la empresa en la que los egresados vayan a ejercer su actividad profesional; c) un tercio de los expertos encuestados considera que la universidad prepara adecuadamente a los futuros profesionales contables. Las opiniones recabadas pueden contribuir a la mejora de los currículos universitarios de contabilidad, de los programas de contabilidad de las asignaturas de esta disciplina y de la relación entre los mundos académico y profesional del área contable en nuestro país»

❖ Análisis doctrinal

■ «Contrato de alquiler en el que se sustituye parte de la renta por la realización de una obra»

👉 PILAR GARCÍA GIMÉNEZ. Profesora del CEF.- (España)

Extracto

«Desarrollo y aplicación práctica de la consulta 1 del BOICAC 138, de junio de 2024, sobre el tratamiento contable de un contrato de alquiler en el que se sustituye parte de la renta por la realización de una obra»

❖ Casos prácticos

■ «Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el cuerpo técnico de Hacienda (promoción interna) »

👉 ANNA AYATS VILANOVA. Profesora de CEF.- UDIMA (España)





Caso 1. Contabilidad de sociedades. Reparto del resultado del ejercicio con resultados negativos y gastos de I+D, dividendo pasivo con socios morosos, emisión de obligaciones simples, emisión de acciones privilegiadas con dividendos mínimos y la transformación del empréstito simple a convertible.

Caso 2. Contabilidad financiera. Derechos de uso adquiridos a título gratuito de un terreno, la construcción de una factoría, costes a incluir hasta su entrada en funcionamiento y amortización de los derechos de uso gratuito, el terreno y la factoría.

Caso 3. Contabilidad financiera. Préstamo con cuotas de amortización constante, factoring, baja de clientes morosos, permuta, compra de inmovilizado con subvenciones, operaciones en moneda extranjera y reclasificación de un local por plan de venta.

Caso 4. Contabilidad financiera. Determinar la deuda tributaria, cuota íntegra, cuota líquida y contabilizar el impuesto sobre sociedades.

Caso 5. Contabilidad financiera. Ejercicio de prorrateo general con liquidación trimestral: anticipos, compra intracomunitaria, construcción propia de un ordenador, baja de inmovilizado durante el periodo de regularización y determinación de la prorrateo definitiva y su regularización.

👉 Nº 507. JUNIO, 2025

➡ TRIBUTACIÓN

❖ Estudios

■ *«El impuesto sobre sociedades en 2024. El impuesto a las entidades de crédito. El impuesto complementario»*

👉 EDUARDO SANZ GADEA. Inspector de Hacienda del Estado (jubilado) (España)

Extracto

«La presente colaboración aborda las modificaciones habidas en 2024 en la imposición sobre los beneficios de las entidades jurídicas. Tras la Ley 7/2024, dos tributos que gravan el beneficio de las entidades jurídicas convivirán en el sistema tributario, esto es, el impuesto sobre sociedades y el impuesto complementario. Sin duda, se trata de una gran novedad, por más que tal convivencia afecte a un número limitado de contribuyentes. También podría ser incluido en ese grupo de convivientes el impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, pues tal margen puede ser considerado como el antecedente del beneficio»

■ *«Novedades en la normativa sobre impuestos cedidos y gestionados por las comunidades autónomas»*

👉 ÓSCAR ALCALDE BARRERO. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (España)

Extracto

«Se abordan las novedades normativas introducidas en los impuestos cedidos a las comunidades autónomas de gestión autonómica (impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones e impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos





jurídicos documentados) desde el segundo semestre del ejercicio 2024, delimitando si los efectos se producen en el ejercicio 2024 o en el año 2025»

■ «*El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025 a examen ¿Novedades respecto a años anteriores o pura continuidad?*»

👉 ALEJANDRO TORRESCUSA CORDERO. Contratado predoctoral. Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla (España)

Extracto

«En el presente artículo abordaremos el análisis del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025, tratando de determinar si está introduciendo auténticas novedades o se limita a continuar las estrategias y directrices de la Agencia Tributaria de planes anteriores, sin aportaciones significativas. A pesar de lo que se afirma en la resolución publicada, sostenemos que, más que nuevas pautas, se trata de recoger la natural evolución de herramientas preexistentes, con ciertos avances, como la aplicación de la inteligencia artificial para optimizar procesos y la expansión de la asistencia virtual.

En general, el Plan de 2025 parece consolidar las prioridades de control que ha ido estableciendo la Agencia Tributaria en años anteriores en lugar de instaurar nuevas líneas que pudieran hacernos confiar en una mejora apreciable de los resultados. No obstante, en este trabajo se destacarán algunos aspectos que sí encierran una mayor carga novedosa, tanto en materia de información y asistencia (la modalidad de Renta Directa para la declaración más ágil del IRPF) como en materia de prevención de incumplimientos (la nueva «complementaria calculada»), de investigación del fraude (la vigilancia sobre los denominados TPV, terminales de punto de venta, o los neobancos) o de control en la fase recaudatoria (con la puesta en marcha del Equipo Nacional de Procedimientos Concursales)»

❖ Análisis doctrinal y jurisprudencial

■ «*La acción pauliana y la caducidad de su ejercicio Análisis de la STS de 5 de marzo de 2025, rec. núm. 648/2020*»

👉 ROSA FRAILE FERNÁNDEZ. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos (España)

Extracto

«La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo conoce en casación del ejercicio de la acción pauliana por parte de la AEAT. La Administración puede defender su crédito ejercitando las facultades que tiene atribuidas como acreedor público, sin que ello le impida acudir a la vía civil en ejercicio de las acciones que asisten a cualquier acreedor. Cuando la AEAT pretende rescindir una transmisión por fraude de acreedores, deben cumplirse todos los requisitos que legal y jurisprudencialmente se han definido para el ejercicio de la acción. En el presente texto, con motivo de la sentencia enunciada, se estudia brevemente la acción pauliana, se analizan sus requisitos y se pretende otorgar interpretación razonable del dies a quo del plazo de caducidad para su ejercicio»

■ «*La ruptura del ajuste bilateral en las operaciones vinculadas*» [Análisis de la SAN de 31 de enero de 2025, rec. núm. 709/2020]





📌 **MÓNICA SERRA GARCÍA.** Profesora asociada de Derecho Financiero y Tributario. Investigadora predoctoral. Universitat Jaume I (España)

Extracto

«Este trabajo examina las implicaciones jurídicas derivadas de la ruptura del ajuste bilateral cuando, en el marco de procedimientos inspectores simultáneos sobre operaciones vinculadas, la Administración decide impugnar únicamente la resolución favorable a una de las partes. A partir del análisis de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero de 2025 (rec. núm. 709/2020), se aborda cómo esta actuación administrativa vulnera los principios de buena administración, regularización íntegra y objetividad, generando incongruencias impositivas contrarias a la lógica del régimen de precios de transferencia. El estudio subraya la necesidad de revisar el diseño procedimental aplicable a las operaciones vinculadas, especialmente cuando la impugnación afecta únicamente a una de las partes implicadas. A partir del caso analizado, se plantea si la prohibición de reformatio in peius puede desplegar efectos también en contextos de regularización bilateral, cuando el recurso de una parte –en este caso, la Administración– acaba generando un perjuicio indirecto para otro obligado vinculado. Esta cuestión, hasta ahora poco explorada en la práctica administrativa y jurisprudencial, pone de relieve una laguna normativa que compromete los principios de seguridad jurídica, defensa y coherencia en la revisión de este tipo de ajustes. En este sentido, el trabajo propone una reflexión crítica sobre la aplicabilidad del principio y defiende la necesidad de una regulación específica que impida resultados desequilibrados en perjuicio de uno de los sujetos afectados por una operación común»

➡ CONTABILIDAD

❖ Estudios

■ *«Las restricciones en el acceso al crédito bancario y el uso de sistemas de contabilidad y control de gestión en pequeñas empresas»*

📌 **Marcos Álvarez-Espino,** Investigador predoctoral. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad (Universidad de Santiago de Compostela. España); **Sara Fernández-López,** Catedrática de universidad (Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Santiago de Compostela. ECOBAS (España); **Lucía Rey-Ares,** Profesora permanente laboral (Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Santiago de Compostela. España); **Roberto Graña-Álvarez** Profesor ayudante doctor (Departamento de Economía y Administración de Empresas. Universidad de Burgos. España); **José Berbel-Vera,** Profesor ayudante doctor. (Departamento de Contabilidad. Universidad de Valencia. España); **ERNESTO LÓPEZ-VALEIRAS** (autor de contacto), Profesor titular de universidad (Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Vigo. ECOBAS.España)

Extracto

«Este trabajo estudia la relación entre el uso de sistemas de contabilidad y control de gestión (SCCG) y las restricciones de acceso al crédito bancario de las pequeñas empresas en España. El acceso al crédito es un factor determinante para el crecimiento y la supervivencia de este tipo de organizaciones. Aunque la literatura sugiere que el uso de





SCCG puede reducir las barreras para obtener financiación, la evidencia empírica al respecto es limitada. Los análisis previos son escasos y relativamente recientes, se centran en sectores específicos de economías en vías de desarrollo y no tienen como objetivo principal relacionar estas variables. Este estudio utiliza datos de la Encuesta de Competencias Financieras en las Pequeñas Empresas, realizada por el Banco de España en 2021, con un total de 1.120 observaciones. Los resultados confirman una relación negativa entre el uso de estos sistemas y las restricciones de acceso al crédito bancario, lo que sugiere que su implementación favorece el acceso de las pequeñas empresas a la financiación externa»

❖ Análisis doctrinal

- «Registro contable del impuesto turístico balear»

👉 CARLOS CALDERERO PARLANGE. Profesor del CEF(España)

Extracto

«Desarrollo y aplicación práctica de la consulta 3 del BOICAC 137, de abril de 2024, sobre el registro contable del impuesto turístico balear»

II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

Entradas ABRIL, MAYO, JUNIO/2025

👉 Entradas ABRIL,2025

- 1ª «Planos inclinados» (01.04.2025)

«La posición preeminente de las administraciones públicas»

➡ Acceso al documento original: [Planos inclinados](#)

👉 JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO. Antiguo magistrado del Tribunal Supremo.

Introducción

«Nuestro sistema jurídico-administrativo pivota sobre la idea central de que, estado constitucional (artículo 103.1 CE) y legalmente (artículo 3.1 de la Ley 40/2015) obligadas a satisfacer los intereses generales, las administraciones públicas se sitúan en sus relaciones con los ciudadanos en una posición de primacía. Precisamente porque tienen la responsabilidad de servir con eficacia los objetivos colectivos, algunos de innegable dimensión constitucional, el ordenamiento jurídico les provee de herramientas que les permite relacionarse con los administrados, cuyos designios y valores compartidos gestionan, desde una posición de superioridad y preeminencia.»

[...].

- 2ª «Digamos no al relato económico, y sí al relato jurídico» (08.04.2025)

👉 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la Universidad Pompeu Fabra

➡ Acceso al documento original: [Digamos no al relato económico, y sí al relato jurídico](#)





Introducción

«Parrafeando aquello de “cada loco con su tema”, les voy a volver a hablar de mi particular obsesión con el derecho al ahorro fiscal, el conflicto en la aplicación de la norma, la economía de opción y las decisiones de los empresarios. En concreto, de la Sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional (en adelante, AN) número 6302/2024, de 28 de noviembre, nº de recurso 706/220»

[...].

■ 3ª «*La incertidumbre de la seguridad jurídica*» (10.04.2025)

 JAVIER POVO MARTÍN

➔ Acceso al documento original: [La incertidumbre de la seguridad jurídica](#)

Introducción

«Dentro del ámbito de la aplicación de los tributos, el legislador ha incorporado en la normativa fiscal el deber que incumbe a los órganos de la Administración tributaria de asistir a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones; entre otras, con la de satisfacer correctamente el tributo. Es decir, en última instancia se trata de una actividad en la que no solo puede, sino que debe actuar la propia Administración en beneficio de los contribuyentes, generándoles certeza y/o seguridad jurídica y, desde luego, incentivando o promoviendo el correcto cumplimiento de sus obligaciones. Esto debería redundar positivamente en nuestro sistema por cuanto que supone, o debería suponer, una menor litigiosidad. Pues bien, en este sentido, y entre otras actividades que el legislador prevé para que la Administración actúe para la consecución del fin pretendido, se contempla la posibilidad de que los obligados tributarios puedan formular consultas escritas a la Administración con el propósito de obtener una contestación en cuanto al régimen aplicable, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso corresponda»

[...].

■ 4ª «*A vueltas con la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio por las Comunidades Autónomas*» (15.04.2025)

 MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional

➔ Acceso al documento original: [A vueltas con la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio por las Comunidades Autónomas](#)

Introducción

«La aprobación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF), sin duda, ha reavivado el debate acerca de la imposición patrimonial en España. Recordemos que uno de los objetivos que confiesa explícitamente el legislador estatal con la creación de este impuesto es su pretensión de “armonizar” el impuesto sobre el patrimonio. El Estado reaccionaba de esta forma contra la actuación normativa que venían realizando las CCAA, que se había traducido en el establecimiento de una bonificación del cien por cien de la cuota de este impuesto, renunciando, en definitiva, por esta vía al rendimiento que previamente les había sido cedido. Y es que algunas CCAA, encabezadas por la CA de Madrid, solo tuvieron interés en legislar para incentivar el cambio de residencia de los





titulares de grandes patrimonios, haciendo una política de competencia fiscal con otras CCAA»

[...].

■ 5ª «*Hasta el infinito... y imás, atrás! (Parte II)*» (29.04.2025)

👉 MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ. Abogada y Asesora Fiscal

➡ Acceso al documento original: [Hasta el infinito... y imás, atrás! \(Parte II\)](#)

Introducción

«Hace justo un año recordaba aquí al legendario guardián del espacio Buzz Lightyear y su memorable grito de guerra: «¡Hasta el infinito y más allá!». Me acordé de este personaje principal de la franquicia Toy Story cuando accedí a la lectura de la sentencia de 11 de marzo de 2024, rec. 8243/2022 en la que el Tribunal Supremo debía determinar de forma inédita si, tras la modificación introducida en el artículo 115 LGT2015, la Inspección puede declarar como simulado un negocio jurídico celebrado durante la vigencia de la LGT1963, cuyos efectos se proyectan en ejercicios todavía no prescritos. La respuesta del Tribunal casacional fue que tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015 y cualquiera que sea la fecha de celebración del negocio calificado, se habilita a la Administración para el ejercicio retroactivo o hacia atrás de su potestad de comprobación, "al haberse alterado el régimen legal de la prescripción como consecuencia de la separación de las facultades de comprobar y de liquidar".

Muy recientemente el Alto Tribunal se ha vuelto a pronunciar sobre la misma cuestión de interés casacional en la sentencia de 2 de abril de 2025, rec. 8998/2022. Este recurso de casación es idéntico, prácticamente, al decidido en la sentencia de 11 de marzo de 2024. La igualdad de ambos casos es tal que vienen referidos al mismo contribuyente pero ejercicios distintos. Como se suscitó en ambos el mismo problema jurídico, la Sección se remite in totum a lo declarado en aquella sentencia, con valor de doctrina. Sin embargo, el magistrado ponente D. Francisco José Navarro Sanchís formula un voto particular concurrente en el que con su habitual maestría y elegancia literaria expresa su discrepancia con parte de la fundamentación jurídica que conduce al fallo»

[...].

👉 Entradas MAYO, 2025

■ 1ª «*La crucial existencia del trámite de audiencia en el procedimiento sancionador*» [Comentario al Auto 1489/2025, de 19 de febrero de 2025, recurso 1536/2024 (ECLI:ES:TS:2025:1489A)] (06.05.2025)

👉 FRANCISCO R. SERANTES PEÑA. Abogado Tributarista

➡ Acceso al documento original: [La crucial existencia del trámite de audiencia en el procedimiento sancionador](#)

Introducción

«El mes pasado recibí con enorme alegría dos autos de admisión de sendos recursos de casación. A los que nos dedicamos al ejercicio de la abogacía, tan edificante como ingrata, recibir la noticia de una admisión de un Recurso de Casación es absolutamente placentero





y nos espolea para seguir día a día. Si en lugar de una, son dos, el placer se convierte prácticamente en éxtasis.

Para los no procesalistas tanta felicidad se verá como algo exagerado ya que la admisión no implica el éxito en el asunto, sino tan solo que el Alto Tribunal lo va a estudiar y resolver (a favor o en contra), pero habida cuenta la bajísima tasa de admisiones de estos recursos (se suele fijar sobre un 15%) la sola admisión del recurso se torna en un éxito singular. Además, se trata de dos asuntos en los que uno - in scrinio pectoris - considera que las Salas de instancia se equivocaron palmariamente, lo que deja la puerta abierta a que finalmente la justicia se ponga de acuerdo con la Justicia (con mayúscula). Las resoluciones injustas, sin más aditamentos, no tienen cabida ni en el recurso de casación ni en este blog, por lo que no descenderemos a ellos: Recordemos que la reforma de la casación de 2015 realizó un giro copernicano del sistema situando el interés casacional en la formación de jurisprudencia»

[En este caso, voy a comentar el primero de ellos. Se trata del Auto del TS 1489/2025, de 19 de febrero de 2025, recurso 1536/2024, que se puede leer tal como me fue notificada: <https://www.politicafiscal.es/images/documentos/2807913104320259000000320.pdf>]

■ 2ª «*El archivo de la querella contra el Rey emérito: un tiro en el pie al estado de derecho*» (13.05.2025)

👤 ANTÓN BEIRAS CAL. Economista. Auditor. Abogado Tributarista

➡ Acceso al documento original: [El archivo de la querella contra el Rey emérito: un tiro en el pie al estado de derecho](https://www.politicafiscal.es/images/documentos/2807913104320259000000320.pdf)

Introducción

«La Sala Segunda del Tribunal Supremo ha inadmitido mediante Auto de 24 de abril la querella interpuesta por un grupo de juristas, en ejercicio de la acción popular, contra el rey emérito por presuntos delitos contra la Hacienda Pública. El auto, del que ha sido Ponente el magistrado Manuel Marchena, acuerda el archivo de las actuaciones, en sintonía ciega con el criterio del Ministerio Fiscal, al considerar que los hechos no constituyen ilícito penal, se encuentran prescritos o fueron objeto de regularización tributaria, cuando no son perseguibles por que la persona del Rey es inviolable y no está sujeta a responsabilidad, según la muy laxa interpretación del art. 45.3 CE de actuar en el ejercicio de sus funciones»

[...].

■ 3ª «*La imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación por parte de la Administración tributaria ¿es esto cierto?*» (20.05.2025)

👤 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

➡ Acceso al documento original: [La imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación por parte de la Administración tributaria ¿es esto cierto?](#)

Introducción

«Estos días se viene hablando de si el Tribunal Supremo ha declarado imprescriptible el derecho de comprobación e investigación de la Administración tributaria. En este post recogemos el guante y para ello, analizaremos la sentencia de nuestro Alto Tribunal





relativa al recurso de casación número 8998/2022 de 2 de abril de 2025, que realiza una interpretación literal o gramatical del actual artículo 115 LGT, permitiendo, sin límites, comprobar a la Administración ejercicios prescritos cuando estos surtan efectos en ejercicios que no lo están.

Veamos. La cuestión con interés casacional objetivo se circunscribía a:

"Reiterar, matizar o, precisarla jurisprudencia existente en lo concerniente a determinar si, tras la modificación introducida en el artículo 115 de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, la Inspección puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la LGT/1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos".

En este punto inicial merece la pena detenerse a leer lo dispuesto en el artículo 115 LGT antes y después de su reforma en el año 2015, así como la redacción de su antecesor, el artículo 109 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, LGT63. »

■ 4ª «*Valoración judicial de la prueba de peritos de la Administración Tributaria*» (27.05.2025)

👉 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

➡ Acceso al documento original: [Valoración judicial de la prueba de peritos de la Administración Tributaria](#)

Introducción

«La actualidad tributaria se ha visto agitada recientemente con sucesivas resoluciones del Tribunal Supremo a propósito del valor de la prueba de peritos de la Administración Tributaria cuando ésta es parte en el proceso. Así, en sentencias de 8 y 9 de octubre de 2024 (casación núms. 948/2023 y 1635/2023), de 4 de noviembre de 2024, casación núm. 1634/2023, o en la ya lejana en el tiempo de 17 de febrero de 2022 (casación 5631/2019), y también en diferentes Autos de admisión de recursos de casación (de 5 y 12 de marzo de 2025, recursos núms. 2014/2024 y 2304/2024), se ha suscitado el debate jurídico sobre el valor de la prueba de peritos de la Administración Tributaria en el proceso judicial, aspecto sobre el que, dada la justificada falta de regulación normativa en el Derecho Público, se hace inevitable la remisión a la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) como se ha preocupado de señalar el Tribunal Supremo que, respetuoso con el principio procesal de igualdad de armas entre las partes litigantes y de idéntica posibilidad de ser oídas por quien ha de resolver, ha concluido como criterio general que la valoración de ese medio de prueba ha de hacerse conforme a las reglas de la sana crítica, esto es, siguiendo una valoración libre, debidamente motivada, tras el análisis racional de los elementos ofrecidos por el dictamen pericial, y negando siempre su carácter de prueba tasada o privilegiada.

En el estricto ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, el problema no se plantea solo con ocasión de la valoración por el juzgador de la prueba cuya autoría corresponde al experto de la Administración que ha intervenido en el desarrollo del procedimiento administrativo sino que se suscita antes, cuando en el curso del proceso se propone como prueba pericial el informe recogido en el expediente administrativo elaborado por funcionario cualificado que ha servido de base para la resolución del acto administrativo impugnado. En tal caso, resultaría pertinente cuestionar ante el juzgador la





posible declaración del perito por su interés directo en el asunto o por su dependencia de la Administración tributaria»

[...].

👉 Entradas JUNIO, 2025

- 1ª «Responsabilidad y prueba» (03.06.2025)

👤 CARLOS ROMERO PLAZA. Abogado Tributarista

➡ Acceso al documento original: [Responsabilidad y prueba](#)

Introducción

«Nunca he creído en los extraterrestres. Hoy tampoco. Nunca lo haré. Pero desde hace unos años tengo un plan B por si estuviera equivocado y se acercaran al planeta Tierra. Enviaría a una delegación de Hacienda que les explique cómo aplican aquí las normas. Tardarían poco en que les perdiéramos de vista. Así evitaríamos compartir el planeta con ellos. Y si alguno titubea ahí estaríamos los asociados de AEDAF. Hoy comentamos la STS núm.594/2025 de 20/05/2025 que refleja el gran trabajo que han hecho por su cliente nuestros compañeros Del Castillo y Huelin»

[...].

- 2ª «Odres nuevos para el viejo vino de las acciones civiles en defensa del crédito público» (05.06.2025)

👤 MAXIMINO LINARES GIL. Abogado del Estado (exc.)

➡ Acceso al documento original: <https://www.politicafiscal.es/equipo/maximino-linares-gil/odres-nuevos-para-el-viejo-vino-de-las-acciones-civiles-en-defensa-del-credito-publico>

Introducción

[...].

«Que la Agencia Tributaria tenga a su disposición el ejercicio de acciones civiles en defensa del crédito público no es nada en absoluto novedoso. Lo que sí puede ser llamativo es que el brioso análisis al que nos referimos considera estos "remedios" civiles como alternativos a las potestades administrativas y, en particular, a la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria (LGT). Sin titubeo alguno se afirma en el análisis que "debemos entender que la Administración tiene a su disposición todos estos remedios, que acaso la declaración de responsabilidades deba ser, por eficacia, su primera opción, pero que, si esta vía fallase nada impide el empleo de cualquiera otra de las que el ordenamiento pone a su disposición, como pueda ser la revocatoria o la de nulidad por simulación, y así podemos leerlo en la STS 24-04-2013, Sala de lo Civil, recurso de casación 2108/2010»

[...]

«Si durante los últimos veinte años las acciones civiles, cuyo ejercicio siempre ha interrumpido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias líquidas conforme al art. 68.2 de la LGT, se han batido claramente en





retirada, ¿Qué ha pasado ahora para ese fogoso desembarco en la planificación de la Agencia Tributaria?»

[...].

■ 3ª «*Reflexiones sobre el régimen español de consultas tributarias*» (17.06.2025)

👉 JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario

➡ Acceso al documento original: [Reflexiones sobre el régimen español de consultas tributarias](#)

Introducción

«No hace muchos días que ha saltado a la prensa una campaña de publicidad impulsada por un despacho anglosajón, en la que se acusa a la Agencia Tributaria española de actuar como un "carterista", al hilo de la aplicación del régimen de impatriados. De esta forma tan gráfica -y tan poco elegante- se afirma que la Administración española utiliza dicho régimen a modo de "trampa". Según esta tesis, se usaría para atraer a España a ciudadanos extranjeros y, una vez siendo residentes aquí, negarles su aplicación, haciéndoles tributar por su renta mundial.

Estas afirmaciones no son ciertas. Equiparar a nuestra Administración tributaria, como se hace, con la de países dictatoriales no se corresponde con la realidad y debe entenderse como una mera estrategia comercial difícil de admitir.

Ahora bien, dicho esto, también deberíamos reconocer que tenemos algunos problemas de seguridad jurídica, motivados, sobre todo, por la propia arquitectura normativa y operativa del sistema fiscal»

[...].

■ 4ª «*La sentencia de los papeles de Bárcenas y la inevitable confirmación de que cabe el delito fiscal continuado*» (24.06.2025)

➡ Acceso al documento original: [La sentencia de los papeles de Bárcenas y la inevitable confirmación de que cabe el delito fiscal continuado](#)

👉 CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela

Introducción

«La corrupción política, tan de actualidad en estos días, es una lamentable realidad que provoca una generalizada y justificada repulsión. Pero muchos de sus casos han servido, a través de aportaciones de la jurisprudencia, para dispensar bagaje doctrinal en cuestiones relativas al derecho penal, tributario. Basta recordar las contribuciones conceptuales de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en los casos Juan Guerra (sentencia del Tribunal Constitucional 87/2001, de 2 de abril) y El Pocero (sentencia 57/2010 de 5 de julio), Y del Tribunal Supremo en los asuntos Roldan (sentencia de 21 de diciembre de 1993), Filesa (sentencia de 28 de octubre de 1997), Argentia Trust (sentencia de 26 de febrero de 1998), Urralburu (sentencia de 28 de marzo de 2001), Ballena Blanca (sentencia de 5 de diciembre de 2012), Marbella (sentencia de 14 de junio de 2018) o Terra Mítica (sentencia de 15 de enero de 2019). »





Vamos a aludir a otra sentencia del Tribunal Supremo relativa a un asunto de corrupción. Nos referimos a la número 1033/2024, de 14 de noviembre (rec. nº 1595/2022) sobre el caso papeles de Bárcenas. La sentencia es de gran importancia en su totalidad, aunque vamos a centrarnos en los argumentos que se desprenden de la misma que permiten dar por superada la tesis según la cual no cabe la figura del delito continuado en la defraudación tributaria»

[...]

■ 5ª «*Recurso de casación contencioso-administrativo y sentencias del Tribunal Supremo "de inadmisión" o "divergentes"*»

👤 MANUEL LUCAS DURÁN, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá.

➡ Acceso al documento original: [Recurso de casación contencioso-administrativo y sentencias del Tribunal Supremo "de inadmisión" o "divergentes"](#)

Introducción

«En la práctica actual de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) español existen algunas sentencias que no responden la cuestión con interés casacional planteada en el auto de admisión de un recurso de casación por entender (i) que tal recurso no debió nunca admitirse, o bien (ii) que la cuestión con interés casacional se encuentra incorrectamente determinada (o, incluso, que resulta errónea conforme a los hechos realmente acaecidos).

En tales casos, la Sala Tercera del TS suele (i) desestimar el recurso de casación - declarando que no ha lugar la casación de la sentencia de instancia- por entender que el mismo, en puridad, no tiene interés casacional (sentencias que, materialmente, son de "inadmisión"); o bien (ii) reconfigurar la pregunta con interés casacional, variando muchas veces el objeto del recurso y decidiendo en función del cambio de timón operado (sentencias que podrían considerarse como "divergentes" en cuanto que se separan de la cuestión con interés casacional apreciada en el auto de admisión del recurso de casación).

En ambos casos suele ocurrir, además, que la Sala Tercera no permite a las partes alegar respecto de las nuevas apreciaciones realizadas por la respectiva Sección de Enjuiciamiento, siendo así que ello puede mermar gravemente las garantías procesales de los justiciables, llegando a producir -en el extremo- indefensión.

Pues bien, sobre tales cuestiones versan las líneas que siguen. En ellas se ha realizado un recorrido histórico hasta la actualidad, planteando algunas dudas jurídicas al respecto y llegando a unas reflexiones finales sobre la oportunidad y conformidad a Derecho de tales prácticas, así como sobre la posibilidad de introducir algunas prácticas adicionales que podrían resultar más acordes con las garantías propias de un proceso equitativo»

[...].

III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España
NÚMEROS 299/300 [TEMAS FISCALES]

👉 NÚMERO 299 ABRIL 2025





■ «La incidencia del animus donandi en la delimitación del hecho imponible del ISD»

➔ Acceso al documento original: cefdfc74-cecf-0267-2af7-4a52b08f33ee

👤 JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

I. CONSIDERACIONES GENERALES.

«Como es sabido el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) se exige con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato que resulte ser causa de la adquisición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiéndose de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez y eficacia y sin perjuicio del derecho a la devolución en los casos que proceda.

Tal y como afirmó nuestro Tribunal Supremo (TS) a través de su Sentencia de 17 de marzo de 2010 el hecho imponible del Impuesto no es referido por la ley a la adquisición hereditaria en su conjunto, sino de forma individual para cada uno de los herederos o legatarios, ya que la base liquidable del Impuesto es diferente según el parentesco del adquirente con el causante. En consecuencia la figura del caudal relicto tiene, a efectos del gravamen, un carácter meramente instrumental con el fin de determinar las pertinentes particiones hereditarias, predicándose además la documentación y declaración o autoliquidación que deben presentar los sujetos pasivos de conformidad con el art. 31 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) respecto de cada uno de ellos»

[...].

👤 NÚMERO 300 MAYO-JUNIO, 2025

■ «Desplazamiento patrimonial e Impuesto sobre Transmisiones»

👤 ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

➔ Acceso al documento original: 8d26c7ad-d00e-3728-684d-bc3cfc9cdcdf

I. Introducción

«1. Al hilo de lo expuesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de su Sala Tercera de 7 y 13 de enero y 4 de febrero de 2025, nos ocupamos de la expresión “desplazamiento patrimonial”, consustancial a los tributos sobre la circulación de bienes y que se plasma en el hecho imponible del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que encuentra su regulación, como es conocido, en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre¹, por el que se aprobó el Texto Refundido: La doctrina jurisprudencial que ha quedado mencionada se refiere a una modalidad del hecho imponible como es la constitución de concesiones administrativas, por lo que procede recordar que según el artículo séptimo del citado Texto Refundido ...»

IV. CARTA TRIBUTARIA. Opinión

👤 NÚMERO 121. ABRIL/2025

▶ Observatorio





■ «Recaudación cuántica»

 MANUEL SANTOLAYA BLAY. Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

■ «Hay tres fenómenos cuánticos fundamentales: la dualidad onda-partícula, el efecto túnel y el entrelazamiento cuántico.

La física cuántica despliega sus efectos únicamente en el mundo subatómico; sin embargo, no es cierto. Hay al menos un ámbito macroscópico en el que también ocurren sucesos de esta naturaleza. Hasta tal punto es esto así, que puede hablarse de una auténtica nueva ciencia que asoma con fuerza en el horizonte, a golpe de TEAC y Tribunal Supremo: la recaudación cuántica. El objeto de este trabajo es analizar los comportamientos cuánticos tributarios fundamentales.»

■ «Los intereses de demora tributario en la jurisprudencia más reciente»

 ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Abogado del Estado. Doctor en Derecho

Resumen

«Se aborda en el presente estudio la última o más reciente jurisprudencia recaída sobre el interés de demora tributario, en sus diversas modalidades, ya se trate de su exigencia por la Hacienda Pública o su abono por parte de esta y que se corresponde con las dos situaciones que pueden darse, o saber procedentes de liquidación en sus diversas modalidades o de devolución de ingresos indebidos.

Asimismo, se da cuenta del interés de demora ligado a la condena por delito contra la Hacienda Pública, y a la protección de [...]»

■ «Jugarse la piel: Mercado de Skins de Videojuegos e implicaciones en IVA»

Resumen

«El auge de los videojuegos en línea ha dado lugar a un fenómeno económico inesperado: la compraventa de skins —elementos estéticos que personalizan la apariencia de personajes u objetos dentro del juego—, que se ha convertido en una actividad con valor real y, en muchos casos, con un mercado paralelo tan activo como el del propio juego.

Sin embargo, esta nueva economía virtual plantea preguntas complejas en el terreno fiscal, especialmente en [...]»

■ «Delito fiscal. Derecho a no autoincriminarse»

 CARLOS LAMOCA PÉREZ. Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

«Se analizan los problemas de inseguridad jurídica que al obligado tributario le pueden provocar la aparente contradicción entre el deber de asistencia y atención a los requerimientos de la Inspección de los Tributos y el principio constitucional de no incriminación, contenido en el artículo 24 de la CE.

Al respecto, se entiende como medio fundamental para afrontar tales problemas, el proporcionar al ciudadano una información que le garantice en todo momento, el conocimiento de su posición en el procedimiento inspector»





■ *«Claves prácticas para entender las operaciones de reestructuración empresarial: pronunciamientos del TEAC sobre las aportaciones no dinerarias y las sociedades holding | Parte»*

👉 ANTONIO MARTÍNEZ ALFONSO, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Católica de Valencia. Técnico de Hacienda del Estado

Resumen

«En el presente trabajo, dividido en dos partes (esta Parte I que publicamos en la edición de abril, y la Parte II, que publicaremos en la revista del mes de mayo) se analizan los aspectos prácticos de las operaciones de reestructuración empresarial, los motivos económicos válidos en las operaciones de aportación no dineraria de participaciones/canje de valores en la constitución/ampliación de capital de sociedades holding, a la luz de las recientes Resoluciones del TEAC »

▶ Tribunales

1. Impuesto sobre el Valor Añadido

■ *«¿Constituyen los ajustes por TNMM prestaciones sujetas a IVA?»*

👉 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense

Resumen

«El tratamiento del IVA aplicable a los ajustes por Precios de Transferencia ha sido una cuestión jurídicamente controvertida y carente de una orientación clara a nivel europeo.

En este contexto, el 3 de abril de 2025, el Abogado General de la Tour presentó sus conclusiones en el asunto SC Arcomet Towercranes SRL (C-726/23) ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) [...]»

2. Aduanas

■ *«El principio de confianza legítima en las regularizaciones por cambio de la clasificación arancelaria de las mercancías»*

👉 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

«El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha dictado una sentencia relativa a la aplicabilidad del principio de confianza legítima en el caso de un cambio en la clasificación arancelaria de la mercancía cuando existen Informaciones Arancelarias Vinculantes, además de resoluciones judiciales favorables a la clasificación declarada, y el cambio de clasificación responde a una modificación en las notas explicativas de la nomenclatura combinada elaboradas por la Comisión.

En esta situación el principio de protección de la confianza legítima se plasma en la figura de las Informaciones Arancelarias Vinculantes, pero sin ir más allá de lo previsto en el Código Aduanero de la Unión»





▶ Doctrina administrativa

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

- «No residentes. ¿Tributa el artista o la sociedad del artista?»

👤 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex)

Resumen

«A juicio del TEAC se aplica el tipo impositivo general y no el previsto para residentes comunitarios, cuando se obtiene una renta derivada de una actuación artística en España contratada con una entidad interpuesta comunitaria, cuando el artista tiene su residencia fuera de la Unión Europea.»

- «Deducción por doble imposición y Exit Tax»

👤 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex)

Resumen

«La deducción por doble imposición internacional prevista en la Ley del IRPF es aplicable si la ganancia se considera obtenida en el extranjero y gravada por un impuesto análogo al IRPF. El impuesto de salida (exit tax) satisfecho en el otro país es análogo al IRPF, pues grava plusvalías de la misma forma que el artículo 95 bis de la Ley del IRPF. La tributación producida se considera ajena al Convenio sobre doble imposición. El convenio solo obliga a eliminar la doble imposición derivada de su propia aplicación, no de tributos unilaterales como el exit tax.»

2. Impuesto sobre el Valor Añadido

- «El trastorno de personalidad múltiple en el ámbito del IVA»

👤 JORGE MOREIRA PELÁEZ. Abogado del ICAM

Resumen

«En este artículo se analiza, desde una perspectiva crítica, la cuestión de si los diferentes establecimientos de una misma persona jurídica pueden ser sujetos pasivos distintos a efectos del IVA y, por tanto, si las relaciones de colaboración entre sus integrantes pueden ser consideradas prestaciones de servicios imponibles»

👤 NÚMERO 122. MAYO/2025

▶ Observatorio

- «Los límites materiales del principio de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario frente a los derechos fundamentales de los contribuyentes»

👤 GINÉS PARRA RUIZ. Doctor en Derecho. Profesor permanente laboral de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

Resumen

«El principio de proporcionalidad es uno de los más relevantes que debe informar el sistema tributario, resulta esencial para determinar una adecuada actuación administrativa acorde con el ordenamiento jurídico, además de servir como límite a las potestades





exorbitantes de la Administración, persiguiendo un equilibrio entre la eficacia y el respeto a las garantías de las personas»

■ *«Claves prácticas para entender las operaciones de reestructuración empresarial: pronunciamientos del TEAC sobre las aportaciones no dinerarias y las sociedades holding | Parte II»*

 **ANTONIO MARTÍNEZ ALFONSO.** Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Católica de Valencia. Técnico de Hacienda del Estado

Resumen

«Como continuación de la Parte I de este artículo, que publicamos en la revista del mes de abril y en el que analizamos los aspectos prácticos de las operaciones de reestructuración empresarial, los motivos económicos válidos en las operaciones de aportación no dineraria de participaciones/canje de valores en la constitución/ampliación de capital de sociedades holding, a la luz de las recientes Resoluciones del TEAC, planteamos en esta II Parte, un caso práctico que tiene por objeto dar un poco más de luz a los planteamientos analizados en la primera parte del artículo»

► Normativa

■ *«La obligación de informar de las operaciones con todo tipo de tarjetas y otras novedades del Real Decreto 253/2025»*

 **MARÍA SÁNCHEZ JIMÉNEZ.** Universidad Complutense de Madrid

Resumen

«El reciente Real Decreto 253/2025 de 1 de abril ha incrementado notablemente el alcance de la obligación de informar sobre las cuentas, operaciones y activos financieros.

En este trabajo se recogen distintas novedades que comenzarán a aplicarse a partir de 2026, entre las que cabe destacar la obligación de informar acerca de la titularidad real de las cuentas, los pagos asociados a teléfonos móviles o las operaciones con todo tipo de tarjetas»

► Tribunales

1. Impuestos Especiales.

■ *«La finalidad del marcador fiscal de los hidrocarburos en la normativa europea»*

 **IGNACIO MAULEÓN FRADE.** Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

«La normativa de la Unión Europea impone la adición de un marcador fiscal a gasóleos y querosenos que se benefician de una exención o de un tipo reducido. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha dictado una sentencia relativa a esta cuestión, de la que se desprende que el marcador fiscal es un instrumento que se dirige a controlar que usuarios que no tienen derecho a esa exención o tipo reducido no empleen gasóleo o queroseno que se ha beneficiado de las mismas. Pero, un eventual incumplimiento de la obligación de





añadir esos marcadores no da lugar, por sí sola, a la pérdida de la exención o tipo reducido»

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | Procedimiento: inspección tributaria

«La imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación por parte de la Administración tributaria»

👤 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

Resumen

«El Tribunal Supremo en su sentencia número 382/2025, de 2 de abril, interpreta el artículo 115 LGT permitiendo a la Administración la revisión de situaciones acontecidas en ejercicios prescritos, aun habiendo sido efectuadas bajo la vigencia de la LGT de 1963, cuando estas produzcan efectos en ejercicios no prescritos.

Esta sentencia cuenta con el voto concurrente del Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, quien señala que se deben poner límites a la imprescriptibilidad de estas facultades de comprobación para salvaguardar el principio de seguridad jurídica y el derecho de defensa»

3. Impuesto sobre Sociedades

■ «Activación de la cláusula del conflicto en la aplicación de la norma a estructuras transfronterizas»

👤 DOMINGO JESÚS JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid

Resumen

«En su sentencia en el caso Nutreco, el Tribunal Supremo analiza una estructura transfronteriza de generación de gastos financieros considerada artificiosa por la Administración tributaria.

En el recurso de casación se plantea como principal argumento para el análisis del Tribunal Supremo, si se puede considerar la artificiosidad de la operación sin tener en cuenta la tributación de las rentas en otras jurisdicciones, es decir, si la situación transfronteriza puede justificar, por sí misma, que la operación sea considerada artificiosa a efectos de la declaración [...]»

4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

■ «Sentencia del TSJ de Castilla-León sobre el valor de referencia»

👤 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Abogado. Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública

Resumen

«En este artículo se analizará la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Castilla-León de 11 de febrero de 2025 (rec. 192/2023) conforme a la cual, la aplicación del «valor de referencia» no es una auténtica comprobación de valores»

5. Impuesto sobre el Valor Añadido





■ *«Criptomonedas y su tratamiento en el IVA: entre la doctrina Hedqvist, el uso económico real y los desafíos regulatorios»*

👤 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense

Resumen

«A partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el asunto Hedqvist (C-264/14), se ha consolidado el criterio de que los bitcoins constituyen un medio de pago y que su intercambio por divisas tradicionales —y viceversa— constituye una operación financiera sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin embargo, no todos los servicios vinculados a las criptomonedas gozan de esta exención: actividades como la custodia, la intermediación técnica o los servicios relacionados con el staking deben analizarse caso por caso, atendiendo a su [...]»

➡ Procedimiento

■ *«¿Por qué lo llaman liquidación vinculada a delito (LVD) cuando quieren decir... «denuncia ejecutiva»?»*

👤 V. ALBERTO GARCÍA MORENO. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València

Resumen

«El Tribunal Supremo ha analizado en dos sentencias, la naturaleza y eficacia de las liquidaciones vinculadas a delito (LVD) como paso previo para determinar si su régimen de revisión, caracterizado por no tener acceso —al menos inicialmente— a la jurisdicción contencioso-administrativa puede revelarse contrario al derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución y en el artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Como principal conclusión destaca que tales liquidaciones no son verdaderos actos administrativos con los privilegios que [...]»

➡ Doctrina administrativa

Impuesto sobre la Renta de No Residentes

1. *«Pagos compensatorios en un acuerdo de reparto de costes de intangibles: cánones y ganancias»*

👤 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

Resumen

«Se califican los pagos compensatorios derivados de un acuerdo de reparto de costes de intangibles informáticos y otras prestaciones —una plataforma digital—, según su naturaleza, a efectos del Convenio aplicable, generando ganancias patrimoniales y cánones derivados de servicios técnicos. Se considera aplicable la cláusula de nación más favorecida, aunque la norma bilateral es unidireccional.»





■ «Compensación de ganancias con pérdidas patrimoniales»

👤 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

Resumen

«Dos alteraciones patrimoniales con resultados distintos originan dos devengos del impuesto, que deben declararse separadamente sin posibilidad de compensación de las ganancias y pérdidas»

👤 NÚMERO 123. JUNIO/2025

➡ Observatorio

■ «Principales novedades aplicables en el Impuesto sobre Sociedades de 2024»

👤 JOSÉ M.^a MONZÓ BLASCO. Abogado

Resumen

«Como cada año, antes de que se inicie su periodo de declaración, conviene hacer un repaso de las principales modificaciones que afectan a la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio finalizado, para la mayor parte de las sociedades, el 31 de diciembre anterior.

Este año sigue sin haber novedades sustanciales en la normativa aplicable al Impuesto, aunque sí existen novedades importantes en materia tributaria.

En todo caso, como viene sucediendo en los últimos años, fruto de la cada vez más acentuada complejidad técnica del Impuesto sobre Sociedades y conflictividad general de nuestro sistema tributario, se han producido algunos pronunciamientos judiciales y administrativos que deben tomarse en consideración a la hora de declarar el Impuesto sobre Sociedades»

■ «Import One stop shop», herramienta clave para aumentar la recaudación en el comercio electrónico»

👤 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense

Resumen

«El Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN) adoptó el pasado 13 de mayo de 2025 una posición común sobre un proyecto de directiva orientado a reforzar la adopción del sistema de ventanilla única para el IVA a la importación, conocido como IOSS por sus siglas en inglés (Import One Stop Shop).»

➡ Tribunales

1. Aduanas

■ «Alcance de la STJUE de 15 de mayo de 2025 (asunto C782/23, caso Tauritus)»

[La aplicación del valor de transacción en el caso de precios sujetos a revisión]





 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

«El valor de transacción es el método principal para determinar el valor en aduana. En ocasiones, en la práctica comercial, el precio determinado en el momento de la importación puede estar sujeto a revisiones o ajustes. Esta circunstancia no impide la utilización del método del valor de transacción de las mercancías para determinar el valor en aduana siempre que el precio sea determinable sobre la base de elementos objetivos y ajenos a la voluntad de las partes. Desde el punto de vista procedimental, en general, la declaración simplificada es el instrumento adecuado para solventar estas situaciones»

■ *«Precios Provisionales y su Impacto en el Valor de Transacción en Aduanas»*

 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense

Resumen

«¿Cómo se determina el «valor en aduana» cuando el precio declarado por el importador es provisional y se ajusta posteriormente mediante criterios objetivos fijados contractualmente?

Si bien el método principal de valoración en aduana es el valor de transacción, en la práctica, muchos operadores optan por métodos subsidiarios cuando el precio aún no es definitivo en el momento de la importación.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de mayo de 2025, dictada en el asunto C-782/23, Tauritus UAB, constituye un hito en la clarificación de la tensión estructural que permea la determinación del valor en aduana. El TJUE no solo reconoce la complejidad inherente a las operaciones basadas en precios provisionales, sino que establece criterios jurídicos de gran calado que redefinen el modo en que deben abordarse este tipo de situaciones»

2. Responsabilidad administradores

[Alcance de la STS de 20 de mayo de 2025 (rec. 3452/2023)]

■ *«Cuestiones cruzadas de prueba y responsabilidad»*

 CARLOS ROMERO PLAZA. Doctor en Derecho. Profesor en UDIMA y UCV

 LUCÍA ROMERO IBOR. Tax Assistant. Derecho y ADE

Resumen

«El Tribunal Supremo en su sentencia número 594/2025, de 20 de mayo de 2025 ratifica su doctrina sobre la naturaleza sancionadora del artículo 43.1 a) de la LGT. Ello conduce a la interdicción de una responsabilidad objetiva que en ningún caso puede hacer valer la Administración Tributaria. No se invierte la carga de la prueba»

■ *«La carga de la prueba y la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria de los administradores ex artículo 43.1 LGT»*

 V. ALBERTO GARCÍA MORENO. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València





Resumen

«En un pronunciamiento trascendental, el Tribunal Supremo analiza el presupuesto de la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas del artículo 43.1.a) LGT, destacando su naturaleza sancionadora y el régimen de garantías que corresponde al declarado responsable desde la perspectiva del ejercicio del ius puniendi. Régimen que destaca, no solo por la interdicción de aplicar la responsabilidad como si fuera puramente objetiva —bastando la simple comprobación de la condición del responsable como administrador—, sino también por la imposibilidad de trasladar la carga de la prueba a dicho administrador, ni siquiera al amparo de una pretendida aplicación del principio de facilidad probatoria, declarándose que no es aceptable extender a este ámbito tributario lo dispuesto en el art. 255.1 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital»

→ Doctrina administrativa

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

■ *«Titularidad de la actividad de arrendamiento de inmuebles cuando interviene una sucursal de una entidad gestora no residente por cuenta de un Fondo de inversión extranjero»*

👉 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

Resumen

«La titularidad real de las rentas derivadas de los inmuebles adquiridos para un fondo de inversión inmobiliaria corresponde a dicho fondo, aunque por exigencias regulatorias sea la entidad gestora quien deba constar como titular registral del inmueble, teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de la relación «fiduciaria» entre ambas entidades»

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | Convenios

■ *«Tributación de una renta vitalicia trasfronteriza»*

👉 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

Resumen

«Tributan en España las rentas vitalicias derivadas de una indemnización»

3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones | Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

■ *«Doctrina Administrativa de la Dirección General de Tributos sobre el «valor de referencia»*

👉 JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Abogado. Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública

Resumen

«En el caso de que se liquide el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuando el valor de mercado de un inmueble sea superior al valor de referencia, debe tomarse —salvo que se





haya declarado el de mercado—, el valor de referencia, sin que sea válido, tampoco, otro valor inferior al de referencia. Asimismo, en el caso de viviendas de protección oficial, si el de valor máximo de venta es inferior, asimismo debe tomarse el de referencia y luego impugnarlo»

4. Responsabilidad tributaria

- «*Sucesión de criterios en la sucesión de actividad. ¿Qué está sucediendo?* »

👉 MANUEL SANTOLAYA BLAY. Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

«En menos de cuatro años, el TEAC ha cambiado tres veces de criterio sobre el modo de neutralizar la sucesión elusiva de actividad. Desde un pronunciamiento inicial de 2021, en el que sostenía que debe ser usado a tal efecto el art. 43.1, letras g) y h) LGT, pasó a decir que debía serlo el 42.1.c) LGT, para, en mayo de 2025, volver a su tesis inicial. Estos bandazos doctrinales prestan flaco favor al principio de seguridad jurídica y, además, comprometen los intereses de la Hacienda Pública, por el carácter retroactivo que, en lo material, despliegan»

V. NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid

NÚMEROS 120-121/2025

👉 N.º 120/MARZO/ ABRIL 2025

- 1. «*La regresividad de los beneficios fiscales verdes ejemplificada en la deducción por compra de vehículo eléctrico*»

👉 SERGIO LUIS DONCEL NÚÑEZ. Cuerpo Superior de Administradores. Civiles del Estado. Profesor-tutor de la UNED

Resumen

«La deducción por adquisición de vehículo eléctrico en el IRPF es un ejemplo de beneficio fiscal verde de crudos e indudables efectos regresivos. Se está produciendo un incremento muy acusado de este tipo de figuras que, aunque puedan resultar apropiadas desde la óptica puramente medioambiental, menoscaban el principio de justicia tributaria»

- 2. «*IVA en alquileres y opción de compra: claves fiscales y repercusiones económicas* »

👉 MARÍA PEÑASCO PUERTAS. Abogada

Resumen

«En el arrendamiento con opción de compra convergen dos negocios jurídicos, el arrendamiento propiamente dicho y el ejercicio de la opción de compra que, dependiendo de la naturaleza y tipo de impuesto la consecuencia será una u otra. Este artículo se centra en los arrendamientos con opción de compra en los que la contraprestación satisfecha por el contrato de arrendamiento pasa a ser parte del precio de compraventa o, dicho de otra forma, cuando las rentas son entregas a cuenta del precio de la entrega del bien inmueble»

- 3. «*Lo de los mutualistas como (muy mal) síntoma*»

👉 JAVIER GÓMEZ TABOADA. Abogado tributarista.





Resumen

«El reciente episodio acaecido con el IRPF de los mutualistas es la enésima constatación de un problema ya crónico de falta de respeto al equilibrio de poderes, a que el Ejecutivo respete, acate y cumpla las sentencias judiciales que le contrarían. Muy preocupante que el propio Estado se sienta legitimado para vulnerar las reglas de juego y, más aún, que ese estado de cosas no provoque una masiva y firme reacción ciudadana»

👉 N.º 121/MAYO/ JUNIO, 2025

■ 1. «*El secreto profesional de la abogacía en la jurisprudencia del tribunal de justicia de la unión europea*»

👉 ABELARDO DELGADO PACHECO. Abogado

Resumen

«El secreto profesional de la abogacía constituye un pilar fundamental del propio ejercicio de esta profesión, un pilar que nadie discute pero que frecuentemente da lugar a debates y litigios sobre su significado exacto. De ahí la importancia de las tres últimas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre esta materia analizadas en este artículo»

■ «*La tributación de la liberación del deudor hipotecario en las disoluciones de las comunidades de bienes*»

👉 SAMUEL GARCÍA MUÑOZ. Asesor fiscal

Resumen

«La liberación del deudor hipotecario, formalizada en escritura pública, supone una modificación de las condiciones subjetivas de la deuda hipotecaria. Modificaciones que tendrán unos claros efectos Registrales. Este acceso al Registro de la Propiedad supone la consumación del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, que operará de una u otra manera en función de cómo se disuelva la comunidad de bienes.

VI. CRONICA TRIBUTARIA. Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales)

Número 195 [2/2025]

👉 Nº 195-2 [2025]

¡ACLARACIÓN!

«*Confianto en contar con el beneplácito de las Editoras Ejecutivas, reproducimos en su integridad el Editorial del que son autoras las mismas pues, con la precisión técnica que las caracteriza, exponen las líneas maestras de los comentarios lo cual permite al lector/lectora dirigirse a aquel análisis que les interesa en particular al tener a su disposición un «índice de gran utilidad» como lo es el Editorial de referencia*»





EDITORIAL

«El número 195 de *Crónica Tributaria. Nueva Época*, segundo del año 2025, está integrado por seis artículos científicos y dos reseñas bibliográficas. Entre los artículos científicos, **Juan José Romero Abolafio (Universidad de Granada)** analiza las innovaciones presupuestarias en el contexto de la sociedad digital y su impacto sobre la prestación de servicios públicos. **Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo (Universidad de Málaga)** dedica su trabajo al estudio de la potestad de rectificación de las sanciones tributarias y su correlación con, por un lado, la potestad o principio de (re)calificación del artículo 13 de la Ley General Tributaria y las garantías del obligado tributario en la fase de instrucción del procedimiento sancionador. **Marta Villar Ezcurra (Universidad San Pablo-CEU)** aborda los retos jurídicos y tributarios en el proceso de tarificación del carbono y del fortalecimiento de la competitividad en sectores estratégicos para la Unión Europea.

Los otros tres trabajos científicos publicados en este número están relacionados con las luces y sombras del proceso de reforma del marco fiscal internacional de la imposición societaria iniciado hace más de una década y, en particular, con la implantación efectiva del impuesto mínimo global derivado del Pilar Dos del Marco Inclusivo OCDE/G20.

No está de más recordar que, con la finalidad de abordar los riesgos de la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, las denominadas reglas GloBE del Pilar Dos establecen un sistema coordinado de impuestos complementarios, principalmente a través de la Norma de Inclusión de Ingresos (IIR) y la Regla de Beneficios Insuficientemente Gravados (UTPR) y son aplicables a los grupos de empresas multinacionales con ingresos consolidados anuales de al menos 750 millones de euros y están diseñadas para elevar la tasa efectiva de impuestos (ETR) en cada jurisdicción a un tipo mínimo del 15%.

En este contexto, los trabajos de **Alfredo Collosa** y **Benjamín Sevilla Bernabéu (Universidad de Valencia)** abordan, con distintos planteamientos metodológicos, la tributación mínima global desde la perspectiva de los países en desarrollo. Mientras el primero de los autores citados efectúa un análisis de política fiscal, centrado en el estudio de los desafíos, ventajas e inconvenientes de la imposición mínima global en las economías emergentes, el segundo realiza un examen de la tributación mínima global desde la perspectiva de la justicia fiscal para los países en desarrollo.

Por su parte, **Amparo Grau Ruiz (Universidad Complutense de Madrid)** examina el papel de las Naciones Unidas en la elaboración de las propuestas de reforma del marco tributario internacional, en especial, los avances realizados hacia una Convención Marco para la Cooperación Fiscal Internacional y los principales hitos del proceso participativo abierto a países, organizaciones y otras partes interesadas a fin de consensuar los términos de referencia definitorios de los objetivos y principios técnicos y jurídicos que guiarán su desarrollo. Conviene recordar que entre las áreas temáticas prioritarias de este proyecto se encuentra la tributación de la economía digitalizada. El objetivo de Naciones Unidas es establecer un marco de cooperación fiscal internacional que garantice un sistema más justo y sostenible para todos los países. Habrá que esperar para comprobar si la indudable vocación transformadora de este ambicioso proyecto aúna el interés colectivo de los distintos países participantes en el proceso, dada la complejidad y diversidad de la actual escena global.

Como es ya sabido, el último acto, hasta el momento, en este agitado panorama internacional ha sido la retirada de Estados Unidos de los compromisos previamente





asumidos por ese país en relación con el impuesto mínimo del 15% a nivel global para las empresas con una cifra de negocio superior a 750 millones de euros. No solo eso. También ha anunciado la adopción de medidas de represalia —entre otras, arancelarias— contra los países que apliquen impuestos “injustos” a las empresas estadounidenses, entre los que cabría considerar la aplicación de la regla UTPR o la existencia de un impuesto sobre servicios digitales.

La pregunta, inevitable, es cuál ha de ser la reacción de la Unión Europea —y, por extensión, de España— ante este cambio de posición de la administración estadounidense.

Lo cierto es que la Unión ha apoyado de forma constante los trabajos del Marco Inclusivo de la OCDE/G20 relacionados con el Pilar 2. Tanto es así que aprobó con celeridad la Directiva (UE) 2022/2523, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, finalmente traspuesta al ordenamiento jurídico español a través de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, y su normativa de desarrollo.

Dicho apoyo, que a nuestro juicio ha de seguir manteniéndose dada la relevancia de los objetivos buscados, habrá de conciliarse con el cumplimiento de la agenda europea de transformación energética y digital y la salvaguarda de la competitividad de nuestras empresas. En esta línea, no es de extrañar que la Unión se ha mostrado abierta a realizar los esfuerzos necesarios para alcanzar un compromiso técnico con Estados Unidos que permita reconciliar el mantenimiento de la integridad de las normas del Pilar Dos con el régimen de rentas intangibles globales de baja tributación estadounidense (GILTI). También ha vuelto a la mesa la posibilidad de retomar el impuesto digital de la UE o dar nuevo impulso a propuestas más amplias y ambiciosas como la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades.

A la espera de nuevos episodios en la representación global, los trabajos en pro de una fiscalidad internacional más justa que establezca un marco tributario más equilibrado entre los distintos actores involucrados no deben abandonarse y la senda a seguir debería ser la cooperación y la búsqueda de consensos, reduciendo, asimismo, la incertidumbre y las cargas de cumplimiento para las empresas.

Por último, en el apartado de reseñas, **Paola Baudino (Universidad Rovira i Virgili)** reseña la monografía de Paloma García Córdoba (Universidad Pompeu Fabra) sobre “Las disputas tributarias bajo los arbitrajes internacionales de inversiones” y Félix Alberto Vega Borrego (Universidad Autónoma de Madrid) comenta el trabajo monográfico de Aitor Orena Domínguez (Universidad del País Vasco) sobre los “Principios aplicables en el ámbito tributario”. Esperamos que la lectura de este nuevo número sea de interés y provechosa para nuestros lectores.

Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno- Editoras Ejecutivas de Crónica Tributaria. Nueva Época

I. ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

1. «El impuesto mínimo global en economías emergentes»

 COLLOSA, ALFREDO. Máster Oficial en Hacienda Pública y Administración Tributaria (UNED-IEF. España) Contador Público (Argentina)





Recibido: 31.10.2024- Aceptado: 11.12.2024

Resumen

« En este trabajo en la primera parte un análisis teórico/práctico del Impuesto Mínimo Global o Pilar II Plan de Acción BEPS (OCDE) y su estado actual de implementación en los diversos países. En la parte central se analizan las ventajas, desventajas y posibles impactos del mismo para las economías emergentes. Luego se analiza la propuesta de la ONU de Convención Fiscal Internacional, destacando asimismo opiniones respecto a su importancia. Finalmente se formulan conclusiones considerando el posible impacto para las economías emergentes»

2. *«La convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación en ciernes. Debate y aprobación de su mandato»*

 GRAU RUIZ, MARÍA AMPARO. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid (España)

Recibido: 25.10.2024. Aceptado: 30.11.2024

Resumen

«Esta contribución analiza el proceso actualmente en marcha para establecer un Convenio marco de las Naciones Unidas sobre cooperación fiscal internacional. Revisa el debate reciente en el Comité Ad Hoc para aprobar sus términos de referencia y el tratamiento finalmente dado a los temas más urgentes en la materia por la Asamblea General de la ONU al incluirlos en El Pacto para el Futuro. »

3. *«Innovaciones presupuestarias en el contexto de la sociedad digital: análisis e impacto sobre la prestación de servicios públicos»*

 ROMERO ABOLAFIO, JUAN JOSÉ. Profesor Ayudante Doctor (Acreditado a Profesor Titular de Universidad)

Recibido: 25.11.2024. Aceptado: 04.02.2025

Resumen

«La generalización de las tecnologías de la información y la comunicación nos sitúa ante una sociedad digital con implicaciones profundas sobre los cauces de interacción entre Administraciones y ciudadanos; además, el desarrollo progresivo de paradigmas como el "Gobierno Abierto" plantea un escenario sustancialmente diferente a efectos de la articulación de políticas y el despliegue de actividades como la prestación de servicios públicos. En este marco surgen cuestiones emergentes en torno al papel del presupuesto como elemento clave de la gestión pública sujeto a evolución y las experiencias democráticas innovadoras implementadas en este contexto de cambios»

4. *«La rectificación de sanciones tributarias y la potestad sancionadora de la Administración»*

 SÁNCHEZ-ARCHIDONA, GUILLERMO. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Málaga (España)

Recibido: 17.01.2025. Aceptado: 20.03.2025

Resumen





«E l objeto de este trabajo es el estudio de la potestad de rectificación de las sanciones tributarias ex art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RRST), durante la tramitación del procedimiento sancionador y su correlación con, por un lado, la potestad –o principio– de (re)calificación ex art. 13 LGT, y por otro, las garantías del obligado en la fase de instrucción del mismo. La anomalía procedimental de partida es, en este caso, una vez recibida la propuesta inicial de sanción calificada en un determinado grado por el inspector actuuario, deviene rectificadora, *motu proprio*, por el inspector-jefe.

5. «*El Pilar 2 de la OCDE. Un análisis de la tributación mínima global desde la perspectiva de la justicia fiscal para los países en desarrollo*»

👉 SEVILLA BERNABÉU, BENJAMÍN. Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Valencia (España)

Recibido: 11.11.2024. Aceptado: 18.12.2024

Resumen

«La globalización ha dado lugar a un aumento de las transacciones transfronterizas, especialmente por parte de las empresas multinacionales, lo cual ha provocado un cambio en el equilibrio entre los sistemas fiscales nacionales y las normas internacionales. Todo ello ha conllevado que la OCDE lidere las iniciativas sobre cómo actualizar el sistema fiscal internacional para adaptarlo a las necesidades del s. XXI. En este trabajo se analiza el Pilar 2 desde el enfoque de la justicia fiscal para los países en desarrollo. Si bien el sistema fiscal internacional debiera tender a reevaluar los deberes intrínsecos al concepto de justicia fiscal, desgraciadamente, ese idílico escenario está muy lejos de materializarse»

6. «*Retos jurídicos y tributarios en el proceso de tarificación del carbono y del fortalecimiento de la competitividad en sectores estratégicos para la Unión Europea*»

👉 VILLAR EZCURRA, MARTA. Universidad San Pablo-CEU. CEU (España)

«Este trabajo analiza los retos jurídicos y tributarios que la tarificación global del carbono plantea en el nuevo escenario de la estrategia de la UE para el fortalecimiento de la competitividad, en sectores estratégicos. Se aborda la importancia de delimitar la naturaleza jurídica de los diversos instrumentos (derechos de emisión, gravámenes y ajustes en frontera); el papel de las reformas fiscales verdes; las dificultades de un proceso con diversidad de instrumentos e indicadores y se advierte de los problemas teóricos y prácticos para contar con un marco jurídico-tributario estable y viable en el proceso de transición energética. Se trata, además, del difícil papel de la UE para liderar avances en fiscalidad medioambiental, del protagonismo de los mecanismos aduaneros en el escenario geopolítico actual, así como de las transferencias presupuestarias y fondos de financiación»

VII. REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

(Edita. Asociación Española de Asesores Fiscales)

👉 Nº 149, ABRIL-JUNIO, 2025

Editorial





«¿Es factible subsanar los vicios sustantivos o formales que afectan a una sanción tributaria en el marco de un procedimiento revisor administrativo o contencioso-administrativo?»

👉 JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID. Director de la Revista Técnica Tributaria. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España)

Introducción

«El procedimiento administrativo y la vía de recurso ofrecen a los administrados oportunidades continuas de defenderse y hacer valer sus puntos de vista, lo cual contribuye a reducir progresivamente la inicial trascendencia de un vicio de forma o una infracción procedimental. Así, por ejemplo, si el interesado no fue oído en el procedimiento que da origen al acto administrativo impugnado, esa falta puede eventualmente remediarse con la interposición del correspondiente recurso cuya propia tramitación incluye un nuevo periodo de audiencia y vista del expediente. Este planteamiento determina que al socaire del principio de economía procesal, prevalezca el Derecho material o sustantivo sobre el Derecho formal o procedimental.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de abril de 2005 constituye un buen ejemplo de aquellas decisiones judiciales que han considerado perfectamente enmendables tales vicios, ya sea en el marco del recurso reposición, en sede económico-administrativa o en vía judicial, invocando como principal argumento el principio de economía procesal. Esta línea jurisprudencial, que tiene como principal ámbito de actuación, en el ordenamiento tributario, los procedimientos de aplicación de los tributos, en los que las garantías constitucionales de índole procedimental se ciñen al cumplimiento del deber de buena administración y al procedimiento administrativo debido, en determinadas ocasiones, se ha deslizado indebidamente al terreno del procedimiento sancionador tributario.

En efecto, una de las cuestiones más controvertidas que ha venido suscitando la eficacia de los acuerdos sancionadores está relacionada con la posibilidad de que los vicios, tanto materiales como formales, detectados en el acuerdo sancionador, resulten subsanados ulteriormente en la vía administrativa revisora o en sede judicial. Ahora bien, el Tribunal Constitucional ha sabido ponderar acertadamente las funciones que tienen atribuidas los tribunales, negando que la vía contencioso-administrativa resulte adecuada para subsanar las irregularidades detectadas en el proceso de imposición de sanciones.»

[...].

I. ESTUDIOS

■ «Autoliquidaciones rectificativas y rectificación de autoliquidaciones»

👉 DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid (España) »

Resumen

«La Ley 13/2023 ha creado una nueva categoría de autoliquidaciones, las llamadas «autoliquidaciones rectificativas», que deben utilizarse en determinados supuestos en que el contribuyente advierte el error en la autoliquidación inicialmente presentada y solicita su corrección para reducir su tributación. Se trata de un protocolo de actuación que, por lo expuesto, viene a sustituir al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto





en el artículo 120.3 de la LGT, lo que ha generado una gran controversia porque el nuevo sistema, tal y como ha sido configurado, podría limitar los derechos de los contribuyentes. En el presente trabajo se analizan los efectos de ese nuevo procedimiento y las principales causas de anulación del desarrollo reglamentario de esa Ley 13/2023, contenido en el Real Decreto 117/2024»

■ *«Planificación fiscal de las transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios: treaty shopping y arbitraje de inversiones»*

👉 BEGOÑA PÉREZ BERNABEU. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante (España)

Resumen

«No resulta novedoso que los grupos societarios multinacionales recurran a las transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios como parte de sus controvertidas operaciones de planificación fiscal, aprovechando las dificultades que su gravamen entraña para el Estado de la fuente. Sin embargo, recientemente los contribuyentes han incluido en sus operaciones de planificación fiscal a los Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones para reforzar su posición frente al Estado de la fuente y facilitar la elusión fiscal, incluyendo en sus actuaciones de treaty shopping también a estos instrumentos jurídicos que tradicionalmente involucraban únicamente a los Convenios para evitar la Doble Imposición»

■ *«La construcción del principio de regularización íntegra en la jurisprudencia y su pendiente desarrollo normativo»*

👉 JOSÉ-ANDRÉS ROZAS VALDÉS. Catedrático de Derecho financiero y tributario. Universidad de Barcelona (España)

Resumen

«Hace ya más de quince años que la jurisprudencia viene afinando el contenido de lo que se ha dado en llamar principio de regularización íntegra. En este trabajo se hace un repaso de las resoluciones más recientes al respecto en sus tres vertientes: las regularizaciones de «doble cara» (epígrafe 3); las que guardan relación con los efectos de períodos remotos en liquidaciones presentes (epígrafe 4); y las que tienen su fundamento en la unidad del sistema tributario (epígrafe 5). Se precede de una referencia a los principios sobre los que se construye (epígrafe 2) y se cierra con una consideración final sobre lo que debería ser su siempre postergada recepción normativa (epígrafe 6)»

■ *«Los intereses moratorios a favor del contribuyente en el IRPF»*

👉 JOSÉ ÁNGEL GARCÍA DE LA ROSA. Doctor en Derecho. Abogado. Miembro del Grupo de Expertos de Derechos y Garantías de AEDAF. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla (España)

Resumen

«En este artículo, se analiza el concepto y naturaleza jurídica de los intereses de demora cuando son percibidos por el contribuyente y la tributación o no de los mismos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, habida cuenta de la contradictoria jurisprudencia emanada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo»





II. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA NACIONAL Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

■ «*Consecuencias de la omisión de la vía económico-administrativa local: Sentencia del JCA no 23 de Madrid de 20 de mayo de 2024, rec. núm. 207/2023*»

👉 MIGUEL ALONSO GIL. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayto. de Móstoles. Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario de la UCM (España)

Resumen

«El presente comentario tiene por objeto analizar las consecuencias de la omisión de la reclamación económico-administrativa en el ámbito tributario local, desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva y del derecho a una buena administración»

■ «*Es carga del contribuyente acreditar el origen negocial de las pérdidas patrimoniales: STS de 20 de enero de 2025, rec. núm. 5993/23*»

👉 ESAÚ ALARCÓN GARCÍA. Profesor asociado de la Universidad Complutense de Madrid. Académico correspondiente de la RAJYL(España)

Resumen

«La resolución objeto de análisis, de alguna manera, continúa la saga de recientes sentencias del Tribunal Supremo acerca de cuestiones relacionadas con las alteraciones patrimoniales en el IRPF. La cuestión de interés casacional objetivo que se plantea resulta limítrofe con una cuestión probatoria, vedada al análisis casacional, concretada en la necesidad (o no) de justificar la existencia de un negocio jurídico —y, en tal caso, a quién le corresponde la carga de la prueba— para que un contribuyente del IRPF pueda declarar una pérdida patrimonial»

■ «*Validez en el proceso penal de las entradas y registros acordadas en la jurisdicción contenciosa y cosa juzgada material: Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2025, de 10 de febrero*»

👉 DR. OSCAR MORALES GARCÍA. Profesor adjunto de Derecho penal ESADE (España)

Resumen

«La Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2025 realiza un interesante análisis sobre el principio de intangibilidad de las resoluciones judiciales. Para ello, cuenta como excusa con la frecuente interacción entre las resoluciones administrativas de entrada y registro domiciliarios en procedimientos tributarios y la utilización de su resultado en los procedimientos penales. Siendo este el telón de fondo, la resolución acaba por aplicar una jurisprudencia ampliamente reconocida sobre la valoración de prueba en segunda instancia y sobre la necesidad de motivación reforzada de la nulidad de sentencias absolutorias en la instancia»

■ «*Anulación de una sanción como consecuencia de la anulación por vicios formales de la liquidación de la que trae causa, reiteración del procedimiento sancionador y ne bis in idem procedimental: STS de 25 de febrero de 2025, Rec. núm. 5156/2023*»

👉 CARLOS CABRERA CARRETERO. Doctor en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid (España)





Resumen

«La STS de 25 de febrero de 2025 establece como doctrina con interés casacional que, cuando una sanción es anulada, no por vicios intrínsecos, sino por la anulación por vicios formales de la liquidación de la que trae causa, el principio «ne bis in idem» procedimental impide abrir un nuevo procedimiento sancionador. Este criterio puede suscitar algunas dudas a la luz de ciertos requisitos establecidos en la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la configuración del «ne bis in idem» en su vertiente procedimental. Con todo, mientras no existan previsiones legales específicas que provean soluciones sistemáticas para el problema de la reiteración de los actos tributarios (de carácter sancionador), otros principios y valores constitucionales pueden reforzar el criterio postulado en esta sentencia del Tribunal Supremo»

■ *«Exigencias de la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria conforme al derecho de la Unión Europea: STS de 27 de febrero de 2025, rec. núm. 1034/2023»*

👤 MAXIMINO LINARES GIL. Abogado

Resumen

«La presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente para declarar la artificiosidad de una operación. Necesidad de interpretar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria conforme al derecho de la Unión Europea, siendo suficiente apreciar la concurrencia de los presupuestos del artículo 15 de la Ley General Tributaria. Omisión de contraste con la reciente doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre montaje puramente artificial en caso de financiación intragrupo transfronteriza. Innecesidad de elevar cuestión prejudicial al existir acto aclarado»

■ *«La acción pauliana y la protección del crédito tributario: STS, Sala de lo Civil, de 5 de marzo de 2025, rec. núm. 648/2020»*

👤 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada (España)

Resumen

«La acción pauliana o de rescisión del negocio jurídico celebrado en fraude de acreedores es un medio subsidiario para la realización del crédito tributario. Su ejercicio, sujeto a plazo de caducidad, comienza su cómputo desde que el acreedor burlado tenga cabal y entero conocimiento del acto subrepticio y fraudulento que le ha producido el daño patrimonial, lo que llevado al ámbito de la recaudación tributaria habrá que situarlo cuando habiéndose agotado dicho procedimiento de recaudación la deuda permanezca sin cobrar»

■ *«La libertad de elección de remedios frente al fraude de acreedores por parte del acreedor público y las consecuencias de la necesidad de eficacia: SAP de Valladolid de 7 de marzo de 2025, Sala de lo Civil sección 1ª, rec. núm. 558/2024»*

👤 VÍCTOR F. ROMO BLANCO. Inspector de Hacienda (España)

Resumen

«El acreedor público, para reaccionar frente al fraude de acreedores, tendrá a su disposición tanto las autotutelas administrativas como los remedios civiles, y la relación





entre todas estas facultades y remedios, será de plena compatibilidad, si bien con un mandato, la necesidad de eficacia en su elección. Este mandato de eficacia aconseja, de optar por los remedios civiles, su empleo combinado, maximizando su eficacia. Asimismo, la deriva subjetiva que acusa el artículo 42.2 a) LGT mina sin remedio su operatividad, y acaso por eficacia, los remedios civiles, empleados combinadamente, deban ser la primera opción»

III. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

■ *«No es contrario al derecho de defensa que el responsable solidario de una deuda de IVA no pueda ser parte en el procedimiento de liquidación seguido frente al obligado tributario principal: STJUE de 27 de febrero de 2025, C-277/24 (Adjak)»*

👉 ALEJANDRO ZUBIMENDI CAVIA. Profesor Ayudante Doctor de la UCM (España)

Resumen

«El Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece que no es contrario al derecho de defensa que el responsable solidario de una deuda de IVA no pueda ser parte en el procedimiento de comprobación o inspección seguido frente al obligado tributario principal, en la medida en que dicho sujeto pueda atacar el importe de la liquidación tributaria con motivo del procedimiento de derivación de responsabilidad

■ *«Vulnera la libre circulación de capitales denegar beneficios fiscales a organismos de inversión colectiva extranjeros que estén gestionados de manera interna: STJUE de 27 de febrero de 2025, C-18/23»*

👉 ALEJANDRO ZUBIMENDI CAVIA. Profesor Ayudante Doctor de la UCM (España)

Resumen

«Declara el Tribunal de Justicia que vulnera la libre circulación de capitales que una norma nacional de un Estado miembro deniegue la exención del Impuesto sobre Sociedades a los fondos de inversión constituidos en otro Estado miembro cuyas inversiones estén gestionadas internamente, por su Consejo de Administración, en la medida en que en el primer Estado miembro solo se autorice la creación de organismos de inversión colectiva que estén gestionados de manera externa. Así, el Tribunal de Justicia considera que el modo de gestión es una mera formalidad que no justifica una diferencia de trato»

■ *«La exención de dividendos de la Directiva Matriz-Filial no puede limitarse por la aplicación de un régimen fiscal de transferencias intragrupo: STJUE de 13 de marzo de 2025, C-135/24»*

👉 ALEJANDRO ZUBIMENDI CAVIA. Profesor Ayudante Doctor de la UCM (España)

Resumen

«El Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece que la Directiva Matriz-Filial se opone a una normativa nacional que impida la aplicación efectiva del mecanismo de exención a los dividendos procedentes de una filial cuando la entidad matriz perceptora de dichos dividendos se beneficia de una transferencia intragrupo para compensar sus pérdidas»





■ «La Directiva de IVA permite denegar el derecho a deducir el IVA indebidamente soportado, pero debe devolverlo al destinatario de la operación cuando a este le sea muy difícil recuperarlo del vendedor: STJUE de 13 de marzo de 2025, C-640/23 »

👤 ALEJANDRO ZUBIMENDI CAVIA. Profesor Ayudante Doctor de la UCM (España)

Resumen

«De acuerdo con el Tribunal de Justicia, los principios de neutralidad del IVA y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa o una práctica administrativa nacional que no permite a un sujeto pasivo deducirse un IVA indebidamente soportado por una operación no sujeta al IVA. No obstante, tales principios exigen que dicho sujeto pasivo pueda dirigir su solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria cuando le resulte imposible o excesivamente difícil obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente pagado»

IV. PRÁCTICA PROFESIONAL

■ «Análisis detallado del posicionamiento del TEAC ante determinadas operaciones de reestructuración y su regularización, expuesto en sus resoluciones del 22 de abril, 27 de mayo y del 12 de diciembre de 2024»

👤 JUAN FERRER JARAIZ Y AINHOA DE LA CUADRA GÓMEZ. Miembros del Grupo de Expertos en IRPF de la AEDAF(España)

Introducción

«El presente artículo tiene por objeto analizar las recientes resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central (en adelante, TEAC) de 22 de abril de 2024 (RG 644-2022 y RG 6452/2022), de 27 de mayo de 2024 (RG 6513/2022) y de 12 de diciembre de 2024 (RG 5937/2024), así como, su relación con la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) no V2214-23 de 27 de julio.

Los pronunciamientos del TEAC tratan sobre el mismo asunto, la aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea (conocido, también, como régimen FEAC) regulado en los arts. 76 y ss. de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS); en concreto, la aplicación del régimen FEAC en una operación de canje de valores y/o aportación no dineraria de acciones o participaciones sociales» [...]





Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

XLIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La nueva Ley General Tributaria)

Celebrada en Madrid durante los días 14 al 16 de
noviembre de 1995

XLIV Semana de Estudios de Derecho Financiero (El Impuesto sobre Sociedades)

Celebrada en Madrid durante los días 19 al 21 de
noviembre de 1996

Ambas en el salón de actos de la Cámara de Comercio e
Industria de Madrid



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

<https://www.fundef.org/>