

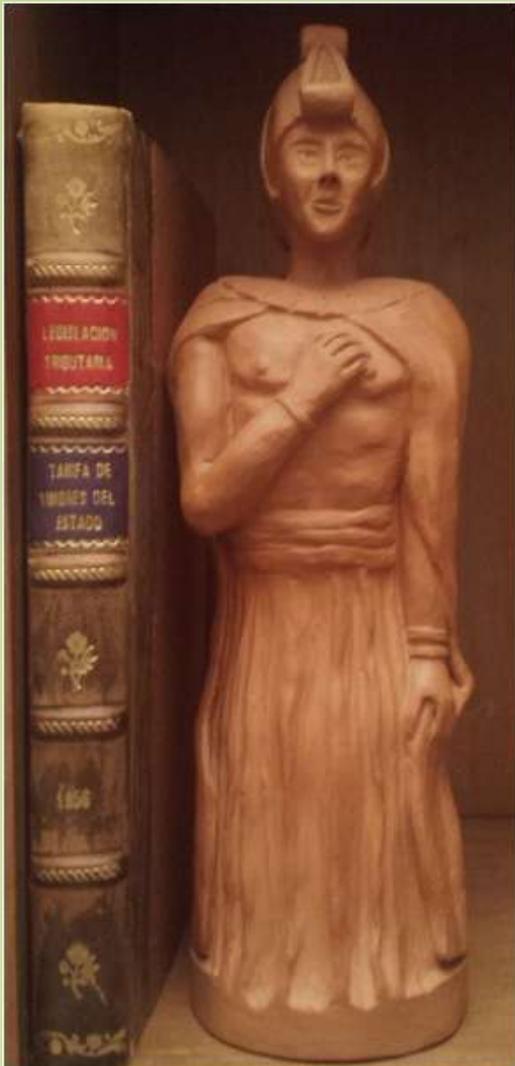
SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE
POLITICA FISCAL

AÑO VI

NÚMERO 45-46

www.fundef.org/SISA.htm



En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado



ESPAÑA VACIADA, ¡NO!

ESPAÑA OLVIDADA ¡SÍ! ... PERO VIVE

Por fortuna, gran número de ciudadanos han optado por seguir viviendo en sus “pueblos” y así continuar -en muchas ocasiones, por la herencia recibida- con la actividad agrícola y ganadera y, pese a tantos y tantos obstáculos, siempre en beneficio de la población que habita en los núcleos urbanos. Merced a esos «olvidados» se sigue conservando un importante legado artístico por los rincones más increíbles del territorio nacional.

IMAGEN DE PORTADA:



Altar Mayor de la Iglesia de la Asunción de Villasandino (Burgos), también conocida como Iglesia de la Villa.

Imagen: Amelia Maroto

***SISA, ALCABALA Y
PAPEL SELLADO*** ®

***REVISTA
DE
POLITICA FISCAL***

***AÑO VI
NÚMERO 45-46***

© 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 45-46

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



«Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación» (Artículo 38 CE)

«1. El castellano es la lengua española oficial del Estado. Todos los españoles tienen el deber de conocerla y el derecho a usarla.

2. Las demás lenguas españolas serán también oficiales en las respectivas Comunidades Autónomas de acuerdo con sus Estatutos» (Artículo 3 CE)

«SIEMPRE CON UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»

En días del mes de SEPTIEMBRE de 2025



José María López Geta

Editor

«EMPEZAR DE NUEVO EN LA BÚSQUEDA DE LA SEGURIDAD JURÍDICA»

«La inseguridad jurídica mina la confianza de la ciudadanía necesitada de que la normativa sea precisa y estable, no permanentemente dependiendo de la interpretación de los Tribunales de Justicia en actuación continuada por razón del aprovechamiento por parte de las Administraciones Tributarias de la "oscuridad" del ordenamiento jurídico-tributario»



En las proximidades del período otoñal, y como suele ser habitual, se habla del inicio de un «nuevo curso» que en la coyuntura presente ofrece un panorama complejo tanto en el ámbito propio de lo tributario como en el conjunto político-social que condicionan aquel ámbito. En ese «nuevo curso» es frecuente el ejercicio consistente en formular pronósticos de futuro pero nosotros nos limitaremos a poner la mirada en los «sucedidos» acontecidos en el mes de julio/2025 que arroja un resultado descorazonador de cara al inmediato futuro. El acoso a la «seguridad jurídica» y a la Judicatura, la absoluta superioridad del Estado sobre los administrados, la actividad confiscadora de la Hacienda Pública (así como la de las Haciendas Autonómicas) es un mal que no parece tener fin. Cómo indicara Marco Aurelio en sus «Meditaciones para una enseñanza moral» «todo se repite cíclicamente, da lo mismo que vivas cien años o una eternidad».

No hace muchos años se consideró importante que los cambios en la materia tributaria se llevaran a cabo en normas específicas y, de no ser así, que al menos en otras normas [con contenido básicamente ajeno a lo tributario] «se advirtiese» que las mismas tenían trascendencia en el ordenamiento jurídico tributario. Pero en esa cuestión hemos ido para «atrás» cual cangrejos. En el mes de julio el BOE, por citar un caso bien reciente, se ponía en general conocimiento una Ley cuyo título no incluía referencia alguna a la materia tributaria pero cuyas disposiciones finales introducían concretos y relevantes cambios en la misma. Estamos aludiendo a la Ley 5/2025, de 24 de julio [por la que se modifica el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004 (...)] que vino a establecer en ciertas de sus disposiciones finales los cambios que se exponen a continuación:

- **Disposición final tercera.** Con efectos desde 1 de enero de 2025 se añade una disposición adicional sexagésima primera a 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] titulada «Deducción por obtención de rendimientos del trabajo».

- **Disposición final quinta.** Con efectos desde el día siguiente al de su publicación en el BOE se modifica la disposición final décima sexta de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre [por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, ...] titulada: «Disposición final decimosexta. Tramitación a seguir por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para determinar la procedencia y, en su caso, practicar las devoluciones derivadas de la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo en relación a la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [...] en relación con los períodos impositivos 2019 a 2022».

- **Disposición final sexta.** Beneficios fiscales aplicables a la «IV Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo de la ONU».

Por su parte, la Ley 7/2025, de 28 de julio [por la que se crea la Agencia Estatal de Salud Pública y se modifica la Ley 33/2011, de 4 de octubre, General de Salud Pública] incorpora al ordenamiento jurídico tributario general un amplio elenco de tasas acompañado



de las correspondientes normas reguladoras de los distintos elementos de la obligación tributaria. Al respecto, en el preámbulo de dicha Ley se dice:

«En el marco de la evaluación del riesgo en materia de sanidad ambiental, la AESAP realizará la evaluación del riesgo para la salud humana de los biocidas y los fitosanitarios, correspondiendo la gestión, autorización y registros a los departamentos ministeriales competentes. Asimismo, evaluará los riesgos para la salud humana derivados del uso y comercialización de sustancias y mezclas químicas y la identificación de sus efectos peligrosos.

Con esta finalidad, en la disposición adicional segunda de esta ley, se regulan las tasas exigibles por los servicios y actividades realizados en materia de plaguicidas de uso ambiental y en la industria alimentaria, así como para todos los biocidas en general, en aplicación del Reglamento (UE) n.o 528/2012, adecuando los costes de la evaluación, recogiendo las recomendaciones formuladas por la Comisión Europea en su informe de 7 de junio de 2021 sobre la aplicación de dicho reglamento».

En el mismo mes de julio, el BOE recogía asimismo en sus páginas el texto de un nuevo Real Decreto-ley [y van...] reiterándose la práctica abusiva [con el desdichado visto bueno del Tribunal Constitucional] de la gobernanza mediante disposiciones del Poder Ejecutivo con fuerza de ley; nos estamos refiriendo al Real Decreto-ley 8/2025, de 8 de julio, por el que se declaran diversas iniciativas y programas como acontecimientos de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (apoyo a los acontecimientos con un conjunto de incentivos fiscales específicos).

También en el mes de julio/2025 se ha dado un caso más de puesta de manifiesto de los perjuicios que entraña la gobernanza por Decretos-ley (tanto del Presidente del Gobierno, como de los Presidentes de las Comunidades Autónomas) que, de no ser convalidados, quedan derogados produciendo inevitablemente efectos mientras están en vigor provocando la correspondiente confusión. Así, como consecuencia de la no convalidación y consiguiente derogación del Real Decreto-ley 7/2025 (de lo que daba cuenta la Resolución de 22 de julio de 2025, del Congreso de los Diputados) dejaron de aplicarse las siguientes medidas:

- **Modificación en el Real Decreto legislativo 1175/1990**, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, con el fin de favorecer la electrificación industrial [nueva redacción de la letra A) del apartado 1 de la regla 14.^a de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas].
- **Modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004**, de 5 de marzo (en lo sucesivo TR), y más concretamente de los siguientes preceptos: 1. Apartado 5 del artículo 74 TR (se posibilitaba que las ordenanzas fiscales pudieran regular una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto sobre los bienes inmuebles en los que se hubieran instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol o de la energía ambiente); 2. Letra b) del apartado 2 del artículo 103 TR (establecimiento de bonificación de hasta el 95 por 100



a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporasen en sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar o de la energía ambiente).

En el ámbito jurisprudencial, el mes de julio/2025 fue testigo de cómo el Tribunal Supremo, (Sala 3ª, sección 2ª) antes de tomarse las merecidas vacaciones, realizó un importante esfuerzo para «ponerse al día» en la resolución de los numerosos recursos de casación interpuestos en relación con sentencias pronunciadas por otros Tribunales en materia del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Como no podía ser de otro modo, el Alto Tribunal no se ha apartado de la singular doctrina del Tribunal Constitucional en materia de limitación de efectos de la STC 182/2021 (Fundamento 6º) pero ha tratado de ajustarla con los instrumentos adecuados a su alcance.

A este último respecto hay que recordar la STS 755/2025, de 13 de junio de 2025. <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/b08629c373c236e6a0a8778d75e36f0d/20250625>)

En la más arriba citada Sentencia (Rec. 4246/2023. Ponente: **Miguel de los Santos Gandarillas Martos**) se planteaba la siguiente cuestión de interés casacional:

«[D]eterminar 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. [...]».

Al margen del sentido del Fallo [favorable al recurrente] estimamos particularmente relevantes consideraciones que en la Sentencia de referencia se hacen en relación con el Fundamento 6º de la STC 182/2021 que permiten entrever las dudas muy razonables que alberga el Tribunal Supremo acerca: i) del criterio seguido para la determinación de las situaciones consolidadas; ii) la aplicación de una STC antes de su publicación en el BOE por mucha argumentación válida que pueda realizarse y los perjuicios derivados para quienes hubieron de soportar un gravamen declarado inconstitucional («No cabe duda de que se integra dentro del interés general, el legítimo derecho del contribuyente de resarcirse de los daños y perjuicios que le haya ocasionado una ley expulsada del ordenamiento jurídico por su inconstitucionalidad»).

A efectos de los más arriba comentados posicionamientos del TS, nos permitimos destacar de la reiterada Sentencia 755/2025 los siguientes particulares:

- «Recordemos que la STC 182/2021 no hace mención explícita de **cuáles fueron los criterios, los principios e intereses protegidos** para decidir que la fecha del dictado de la sentencia constituía el hito temporal determinante de la intangibilidad de



situaciones que calificó de consolidadas. Esta inexpresividad en la aplicación de las potestades que le confiere al Tribunal el artículo 40 de la LOTC, nos ha llevado a decir en nuestra STS del 12 de julio de 2023, FJ 5º, RC 4701/2022, que [...]»

- «Sin embargo, **la inexplicada y decisionista previsión del fundamento jurídico 6º de la STC 182/2023**, ha reducido toda esta previsión legal a la irrelevancia más absoluta, orillando la tutela de los legítimos intereses y el derecho al resarcimiento de los daños sufridos por contribuyentes **que cumplieron con el pago de una deuda tributaria devengada por un impuesto regido por una Ley declarada inconstitucional**»

- «Por lo tanto, la limitación de efectos recogida en la STC 182/2021, en la medida **que supone el sacrificio de derechos y de un interés general dignos de protección**, debe ser interpretada de forma estricta, **incluso restrictiva**, evitando extender su aplicación a otros supuestos distintos de los expresamente previstos por el fundamento de derecho 6º»

- «Cuando está pendiente y en curso el plazo para la interposición de un recurso contencioso-administrativo, **la liquidación no es firme ni definitiva**. Lo será cuando habiendo transcurrido ese término, recaiga resolución del recurso interpuesto en tiempo y forma»

- «Llevar la situación consolidada a una situación como la que hemos descrito, supondría una injustificada restricción de los medios de impugnación en curso y previstos por el ordenamiento jurídico. **Incluso, nos conduciría a una vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva** como derecho de acceso a la jurisdicción, que, según declaró el propio Tribunal Constitucional, entre otras en STC 83/2016, de 28 de abril, «[...] se concreta en el derecho a ser parte en el proceso para poder promover la actividad jurisdiccional que desemboque en una decisión judicial sobre las pretensiones deducidas [...]»

El nuevo Magistrado (Gandarillas Martos) de la Sección 2ª de la Sala 3ª TS lleva ya un tiempo, breve todavía, siguiendo los pasos que viene dando desde un amplio periodo temporal la «veterana magistratura» de la dicha Sección 2ª (a modo de ejemplo, entre otros, véase STS 947/2025. Ponente: Córdoba Castroverde, María de la Esperanza). La «veteranía» ha alumbrado otros Fallos que no debemos dejar en el olvido pues en ellos está presente el convencimiento permanente de que lo primero y último es la seguridad jurídica con llamada frecuente al necesario respeto de la misma por parte de las Administraciones tributarias.

Al amparo de la Justicia Europea (TJUE), el Tribunal Supremo ya tiene abierto el camino para apoyar su interpretación en «Principios Generales del Derecho» de los cuales han adquirido especial protagonismo los de «**proporcionalidad**» (particularmente en materia sancionadora) y el de «**buena administración**» sobre cuya transversalidad conocen con toda certeza quienes habitualmente nos leen. Así, en Sentencia 1063/2025 (Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª de la que fue Ponente el Magistrado Navarro Sanchis - riguroso jurista, luchador incansable-) se invocaba un principio general y dictaba fallo favorable al recurrente en asunto que, en nuestra opinión, medió mala fe por parte de la



Administración tributaria si bien tal calificativo no puede deducirse de los términos de la sentencia que se muestra arto generosa cuando dice:

«Además, **también puede ser traído a colación otro principio general, aquél que prohíbe el enriquecimiento injusto o sin causa, en este caso por parte de la Administración, pues la AEAT ha hecho suyo el importe de 156.277,80 euros**, que fueron ingresados sobre la base de las dudas que pudiera ofrecer su deducibilidad, no despejada hasta la sentencia penal, **sin que la Administración haya podido invocar aquí título jurídico válido y legítimo para hacer propio el importe de lo indebidamente ingresado y no devolverlo**».

«De los razonamientos expuestos se establece, como doctrina jurisprudencial, que el artículo 66.c) LGT debe ser interpretado en el sentido de que el dies a quo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos es la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra -en el caso de autos- que aquella en la que se tuvo conocimiento de la sentencia penal absoluta a que nos hemos referido, **en virtud de proceso provocado por la propia Administración fiscal, con paralización automática del procedimiento inspector en el curso del cual se suscitó dicha denuncia, ya que no es hasta ese momento cuando el ingreso en su día efectuado pudo considerarse indebido**»

No solo por su importancia, que es mucha, también porque la **Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros** prestó en su momento especial atención a la problemática planteada por las operaciones conocidas como de «cash pooling» (“sistema centralizado de gestión de tesorería”) hemos de traer a colación la STS 985/2025 (Ponente: Isaac Merino Jara. N.º Recurso:4729/2023 [*]) que resuelve la cuestión planteada (a favor del criterio sostenido por la Administración Tributaria) en el sentido que en tiempo ya lejano propuso la Ponente (Dña. Amelia Maroto) en la sesión del FORO-FUNDEF celebrada el 15 de marzo de 2023 en la que se analizó la Resolución de 23 de marzo de 2022 (Rec. 4377/2018) del Tribunal Económico-Administrativo Central [Texto de los comentarios en www.fundef.org: «**Monografía: Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central**»]

[*<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/c44aafdfd817ca0ea0a8778d75e36f0d/20250801>]

Por si no fueran pocos los hechos [ámbito administrativo-tributario] adversos soportados por la ciudadanía hasta el presente, ha sobrevenido uno que cabe calificar tan o más vergonzante que otros anteriores y muy significativo de la actitud actual de la Administración Tributaria Estatal (Agencia Estatal de Administración Tributaria); un hecho el citado que pone de manifiesto la propensión al enriquecimiento indebido que inspira la acción de la Hacienda Pública. Nos estamos refiriendo a la satisfacción manifestada públicamente por representación muy cualificada del Ministerio de Hacienda por el hecho de haber alcanzado una gran victoria consistente en:

Conseguir de la Audiencia Nacional una decisión que evita la devolución de más de 6.000 millones de euros cobrados indebidamente a los ciudadanos («**Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Tramo autonómico declarado contrario al Derecho**



comunitario por el TJUE»); vulneración evidente de los derechos de aquellos contribuyentes que hubieron de hacer frente a un tributo contrario a Derecho y que ahora no se les devuelve lo pagado, como tampoco ha habido lugar a responsabilidad alguna de la Hacienda Pública por apropiarse de recursos obtenidos legítimamente por la ciudadanía que, ítem más!, desde hace años viene soportando el latrocinio que supone la no deflactación de las tarifas o de los distintos elementos cuantitativos que configuran la tributación efectiva en la imposición directa. Es lo que se dice en tales casos, «Llueve sobre mojado».

Desde que el Consejo para la Defensa del Contribuyente («*Propuestas normativas, informes, notas informativas y sugerencias 1997-2024*») diera a conocer su propuesta sobre el tratamiento que podía darse en el ámbito tributario al conocido -con independencia del tipo de que se trate- como «derecho al error» (**Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español**). Dicha propuesta fue invocada en sentencia 709/2023, de 28/11/2023 (N.º de Recurso:15081/2023), del Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso [Sede: Coruña (A). Sección:4. Ponente: María Dolores Rivera Frade].

En la actualidad, la doctrina científica y profesionales de la asesoría jurídico-fiscal han intensificado sus esfuerzos en orden a conseguir la plasmación en normativa de rango suficiente (no meros parches, simples remedos, como ha sucedido hasta el presente) del «derecho al error» (de modo que quede descartado el hábil recurso de acudir a la «negligencia simple») pues en modo alguno ha amainado la AEAT en su frecuente actividad de imposición automática de sanciones tributarias con desconocimiento de lo subjetivo y apego a lo objetivo. Como suelen citar con frecuencia los «luchadores» por la consagración legal del «derecho al error» es «normal» que, finalizada una comprobación, la notificación de la liquidación tributaria vaya acompañada de la del inicio del procedimiento sancionador.

Cuestión esta del «derecho al error» que nos ha traído a la memoria la «*Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*» (en lo sucesivo, la LEY), que prácticamente nació muerta, con un triste destino, que fue «liquidada/derogada» con miserable encubrimiento por parte de la iniciativa legislativa aprobada por las Cortes Generales (modificación de la Ley General Tributaria, con la falsaria afirmación de que se mantenía la esencia de la LEY). Un repaso de la Exposición de Motivos de la dicha LEY nos pone de manifiesto lo que se perseguía entonces y de lo que carecemos todavía hoy en materia de derechos y garantías del contribuyente.

Se decía en la Exposición de Motivos de la LEY que la misma constituía una declaración de principios de aplicación general en el conjunto del sistema tributario, «*con el fin de mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario*».

También en dicha Exposición de Motivos se enfatizaba sobre la finalidad de la LEY en los siguientes términos: «*La aprobación de una Ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandada por todos los sectores sociales, constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad*



*jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. **Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos***».

La realidad actual evidencia que el desequilibrio de las respectivas situaciones (configuradas tal que relación Estado y «súbditos») se mantiene cuando no se ha agrandado en las algo más de dos décadas desde que la LEY feneciera. Impera una realidad terminante: el Legislador establece unas normas en las que los destinatarios/as de las mismas están sometidos/as a la obligación de «entenderlas sí o sí» , y aplicarlas a su «saber y entender» que, por otra parte, tiene que coincidir con lo que «piensan» las distintas Administraciones que disponen legítimamente de las facultades y privilegios necesarios para el mantenimiento del orden en un Estado de Derecho pero, a la par, es perfectamente legítimo denunciar el exceso en el ejercicio de dichas facultades y privilegios.

En su artículo 33.1, la LEY proclamaba que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. Permítanos quienes puedan estar leyendo las presentes líneas que no glosemos dicha presunción pues la realidad nos ofrece justamente lo contrario. Difícilmente pueden encontrarse para los contribuyentes supuestos de «puertos seguros» en el decir actual de la normativa internacional; de ahí el alto grado de conflictividad, de controversias que inevitablemente terminan ante los Tribunales de Justicia con los costes directos e indirectos que ello supone.

Grado de conflictividad que subiría de nivel si se tuviesen en cuenta situaciones en que abundan las conformidades prestadas en estamentos singularmente afectados por ciertos actos administrativos -como las «paralelas»- respecto de los que en el fondo el contribuyente discrepa pero finalmente se impone la reflexión, el resultado de la relación coste/beneficio. Situaciones en las que en el decir de algún prestigioso comentarista (Prof. Durán-Xindreu) el contribuyente no es más que un NIF, «una especie de holograma virtual que se activa y desactiva cuando el algoritmo lo considera oportuno». Compartimos plenamente la conclusión: el administrado no es más que un NIF bajo el control de algoritmos y de la inteligencia artificial, con el que no hay que hablar mucho pues la Hacienda Pública lo sabe todo de todos, como dijera cierto político cuyo nombre en esta ocasión queremos olvidar.

Mucho se ha escrito sobre el origen de la conflictividad a la que más arriba se hace referencia, destacando en la argumentación la mención a la defectuosa redacción (ausencia bastante amplia de una exigencia «cada vez más europea»: **la buena regulación**) de las normas como prueba el enorme volumen de consultas a que debe responder cada año el Ministerio de Hacienda a través de su Dirección General de Tributos. Como muestra, unos «botones», dos recientes Contestaciones a consultas de los contribuyentes:

- En la primera [*Consulta Vinculante V0849-25, de 20 de Mayo de 2025], se analiza el concepto «transacciones» decisivo a la hora de la tipificación de la infracción por razón de la comercialización y tenencia de software con incumplimiento de la normativa tributaria.

* (https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0849-25)



- En la segunda [****** Consulta Vinculante V0935-25, de 27 de Mayo de 2025], el Centro Directivo se enfrenta a una cuestión marcada por la actualidad y novedosa como la venta de un inmueble a cambio de bitcoins concluyendo que se está en presencia de una permuta sujeta al IRPF y al ITP.

****** (https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0935-25)

De ambas consultas se da cuenta y resumen en la **III Sección Doctrina administrativa del presente número 44-45** de SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO [... me tienen desollado]»

El Ministerio de Hacienda, con gran entusiasmo, ha informado de que en julio/2025, continuando con la tendencia, se han alcanzado récords de recaudación y que, isuerte la nuestra! dichos aumentos «vuelven a nosotros» cual la arena que el mar devuelve a las playas; una muestra más de que la Ministra de Hacienda es una consumada artista del «trile» que aplica asimismo en la cuestión de la quita de la deuda de las Comunidades Autónomas («la bolita» con seguridad ya no estará en el cubilete de las Haciendas Autonómicas y si en el del Estado). Mientras, Eurostat en su último informe sobre «condiciones de vida» en la Unión Europea sitúa a la ciudadanía española, en cuanto a renta real disponible, en el puesto 23 de los 27. Asimismo España, para Eurostat, destaca también negativamente pues un 34% de los españoles menores de 18 años se encuentra en riesgo de pobreza (sólo por debajo de Bulgaria y por encima de Rumanía).

Cierto es que las grandes magnitudes ofrecen buenas cifras pero la riqueza de las familias se ha ido estancando, cuando no retrocediendo. Las rentas reales de la UE han crecido un 20 por 100 mientras que en España, tras quince años, están situadas en el 1 por 100; la presión fiscal ha pasado del 32 por 100 del PIB en 2010 al 42,3 por 100 en 2023; la inflación, en las estimaciones más bondadosas, se ha incrementado notoriamente (no entraremos en el juego de las cifras que son variadas pero que en general se acercan a los dos dígitos porcentuales) y, como no podía ser de otro modo, ha desempeñado el eficaz protagonismo que le es propio: «inflación versus impuesto de los pobres», «imposición silenciosa» (la progresividad en frio) de la que se habla en los tiempos presentes.

Sin-vergüenza, sin ruborizarse, con la facundia expresiva que le es propia, la Ministra de Hacienda ha ignorado (con su generosa y habitual exhibición de axilas) el mayor e injustificado sacrificio impuesto a la ciudadanía (en especial a las clases medias artífices en buena medida del Estado de bienestar alcanzado hasta el presente) en mucho tiempo (propio de periodos temporales extraordinarios como los de conflictos bélicos) pese a que el habitualmente defensor de «parte», el Consejo para la Defensa del Contribuyente, ha mantenido que «... **es matemáticamente incontestable que no deflactar estas cuantías** [la de los elementos de cuantificación de los tributos] **comporta un incremento efectivo de la presión tributaria que, además, afecta de forma más incisiva a las personas menos pudientes**» (Informe III/2024, sobre la propuesta de reforma adecuación de cuantías monetarias). En actitud cautelosa, el mencionado Consejo ciertamente no propugna la deflactación de las tarifas pero, por mucho que se quiera eludir la realidad, en el fondo está pensando en la deflactación con trascendencia directa en las tarifas del IRPF. No es fácil tomar decisiones que refrenden situaciones evidentemente



injustas, pero las circunstancias de orden político, el ser nombramientos de confianza, obligan a ello.

Por mucho que quieran ignorarlo los «voceros oficiales», en las circunstancias actuales hay que temer por el Estado de bienestar tal como lo conocemos en el presente. Hoy por hoy, a los gobernantes no les interesa la aprobación de una Ley General de Presupuestos del Estado por cuanto que ello supondría dejar constancia de su propósito deliberado y malicioso de mirar para otro lado ante graves problemas de futuro que ya se avistan, concluyendo en que otros los resolverán [y a saber cómo]. Los gobernantes actuales seguirán adelante en una deriva suicida basada los altos niveles de recaudación (que cada vez comprometen más la consecución del crecimiento) y los fondos europeos (que un día se verán reducidos).

El Estado español continuará siendo ese enorme "agujero negro" que cada día se apodera en más medida de los recursos de la ciudadanía con destino a fines incontrolados/incontrolables. Mientras en Alemania se están proponiendo recortes por más de cuarenta mil millones de euros de gasto público porque el presupuesto federal ya no da para más. A ver quién en España se atreve a anunciar ¡RECORTES!, antes por el contrario, se continuará alimentando la idea de tantos ciudadanos atacados de miopía interesada para los que los servicios públicos no los paga nadie, qué los «ricos» tributan poco.

La austeridad quedará postergada por los siglos de los siglos, al tiempo que los más perjudicados serán aquellos a quienes ahora se dirigen los planteamientos populistas ávidos del voto del «pueblo».



SUMARIO

Información FISCAL

2025 – Año VI
Número 45-46

	Pág.
PRESENTACIÓN	3
SUMARIO	13



I. LEGISLACIÓN	15
JULIO, 2025	15
I.1. Legislación estatal (Reseña).....	15
I.2. Legislación autonómica (Reseña)	29
I.3. Legislación Unión Europea	32
AGOSTO, 2025	32
Legislación autonómica (Reseña)	32



II. JURISPRUDENCIA	35
TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑA	35
JULIO, 2025	35
TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA	49
JULIO, 2025	49



III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA (Ministerio de Hacienda)	59
Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)	59
JULIO 2025	59
Dirección General de Tributos (DGT)	88
MAYO-JUNIO	88





IV. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS:	131
IV.1. PODIUM AUTORAS/AUTORES	131
JULIO, AGOSTO - 2025	131
👉 Fernando Martín Barahona	131
IV.2. REVISTAS	132
JULIO, AGOSTO - 2025	132
I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF	132
II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria	136
III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España	142
IV. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión	144



V. BIBLIOTECA (LIBROS-MONOGRAFÍAS)	149
IMPOSICIÓN MÍNIMA GLOBAL: NOTAS PARA SU APLICACIÓN. EVALUACIÓN DE SU IMPACTO SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO DOMÉSTICO E INTERNACIONALS	149
Fundación Impuestos y Competitividad	



VI. CONDICIÓN HUMANA:	161
[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
JULIO-AGOSTO, 2025	161



I. LEGISLACIÓN
ESTATAL – AUTONÓMICA – UNIÓN EUROPEA
(NORMAS TRIBUTARIAS)
JULIO - AGOSTO, 2025

→ **JULIO/2025**

I.1. **Legislación estatal** (Reseña)

→ Ley 5/2025, de 24 de julio, por la que se modifican el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, y la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras (BOE 178/2025, de 25 de julio)

Acceso al documento original: [Disposición 15424 del BOE núm. 178 de 2025](#)

ATENCIÓN

NORMATIVA TRIBUTARIA LEY 5/2025

■ **Disposición final tercera:** modifica 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.

Disposición final tercera. Modificación 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.

Con efectos desde 1 de enero de 2025 se añade una disposición adicional sexagésima primera a 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, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional sexagésima primera. Deducción por obtención de rendimientos del trabajo.

1. Los contribuyentes con rendimientos íntegros del trabajo, derivados de la prestación efectiva de servicios correspondientes a una relación laboral o estatutaria, inferiores a 18.276 euros anuales, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del





trabajo antes referidas, superiores a 6.500 euros, se deducirán la siguiente cuantía: a) cuando los rendimientos íntegros del trabajo a los que se refiere este apartado sean iguales o inferiores a 16.576 euros anuales: 340 euros anuales. b) cuando los rendimientos íntegros del trabajo a los que se refiere este apartado estén comprendidos entre 16.576 euros anuales y 18.276 euros anuales: 340 euros menos el resultado de multiplicar por 0,2 la diferencia entre los rendimientos íntegros del trabajo y 16.576 euros anuales. El importe de la deducción no podrá exceder de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a los rendimientos netos del trabajo a los que se refiere el primer párrafo de este apartado computados para la determinación de las bases liquidables.

2. El importe de esta deducción se restará de la cuota líquida total del impuesto a que se refiere el artículo 79 de esta ley, una vez practicada la deducción prevista en el artículo 80 de esta ley»

■ **Disposición final quinta:** modifica el régimen específico previsto en la disposición final décima sexta de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, relativo a la tramitación a seguir por la Agencia Tributaria para determinar la procedencia y, en su caso, practicar las devoluciones derivadas de la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo en relación a la disposición transitoria segunda 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 relación con los períodos impositivos 2019 y anteriores no prescritos así como 2020 a 2022. Así, se establece en la nueva redacción de la disposición final décima sexta que el formulario habilitado para los períodos impositivos 2019 y anteriores no prescritos servirá también para iniciar el correspondiente procedimiento de rectificación de autoliquidación, o de devolución iniciado mediante autoliquidación, respecto de todos los períodos impositivos afectados por el régimen específico citado, esto es, períodos 2020 a 2022.

En los casos en que el formulario se hubiera presentado con anterioridad a la entrada en vigor de la citada disposición final en su nueva redacción, se entenderá que con dicho formulario se solicita también la devolución de los períodos impositivos 2020 a 2022, aunque, originariamente el mismo solo se refería a los períodos 2019 y anteriores no prescritos.

Asimismo, queda suspendido el cómputo del plazo de prescripción para aquellos derechos a solicitar la devolución derivada de la aplicación de la jurisprudencia mencionada, que no hubieran prescrito a fecha 22 de diciembre de 2024, momento de entrada en vigor de la disposición final en su redacción originaria, reguladora del régimen específico mencionado.

La suspensión del cómputo será desde dicha fecha hasta la de entrada en vigor de la modificación regulada en este texto normativo.

Disposición final quinta. Modificación de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto



sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias.

Con efectos desde el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» se modifica la disposición final décima sexta de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias, que queda redactada como sigue:

«Disposición final decimosexta. Tramitación a seguir por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para determinar la procedencia y, en su caso, practicar las devoluciones derivadas de la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo en relación a la disposición transitoria segunda 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 relación con los períodos impositivos 2019 a 2022.

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá reconocer las devoluciones derivadas de la aplicación de la disposición transitoria segunda 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, según la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo, en relación con los períodos impositivos 2019 a 2022, mediante el inicio del procedimiento de rectificación de autoliquidación, o de devolución iniciado mediante autoliquidación, que se tramitarán conforme a las normas sobre actuaciones y procedimientos tributarios previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos señalados en esta disposición.

2. A estos efectos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria analizará la procedencia de los procedimientos para cuyo inicio haya recibido conformidad expresa a través del formulario de apoderamiento que para ello ponga a disposición de los contribuyentes en su Sede Electrónica en la forma que se establece en la Orden de aprobación del modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2024.

3. El formulario de apoderamiento correspondiente al período impositivo 2019 y períodos anteriores no prescritos, puesto a disposición del contribuyente conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, servirá también para solicitar la devolución correspondiente por aportaciones a mutualidades de los períodos impositivos 2020, 2021 y 2022, aún en el caso de que aquel se hubiera presentado con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición.

4. La Agencia Estatal de Administración Tributaria inadmitirá cualquier otra



autoliquidación o, en su caso, solicitud de rectificación de autoliquidación que se presente por los contribuyentes con el objeto de obtener las devoluciones a las que se refiere esta disposición, cuando no se ajusten a lo dispuesto en la misma.

5. Esta disposición deja sin efecto los apoderamientos formulados con anterioridad a 22 de diciembre de 2024, así como las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria realizadas a partir de los mismos, siempre que estuvieran pendientes de abono las devoluciones correspondientes. Asimismo, quedarán sin efecto los procedimientos en curso de rectificación de autoliquidación, o de devolución iniciado mediante autoliquidación, cuya devolución no se hubiera acordado a la fecha de 22 de diciembre de 2024.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de los efectos interruptivos de la prescripción que se hayan podido producir.

6. Desde el 22 de diciembre de 2024 hasta la fecha de entrada en vigor de esta disposición se entenderá suspendido el plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la aplicación de la disposición transitoria segunda 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, según la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo, en relación con los períodos impositivos 2019 y anteriores no prescritos así como 2020 a 2022.»

■ **Disposición final sexta:** establece los beneficios fiscales aplicables a la «IV Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo (FfD) de la ONU».

Disposición final sexta. Beneficios fiscales aplicables a la «IV Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo (FfD) de la ONU».

1. La «IV Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo (FfD) de la ONU» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de abril hasta el 30 de septiembre de 2025.

3. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará de conformidad con lo dispuesto en la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

4. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el órgano competente de conformidad con lo dispuesto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

5. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.





→ Ley 7/2025, de 28 de julio, por la que se crea la Agencia Estatal de Salud Pública y se modifica la Ley 33/2011, de 4 de octubre, General de Salud Pública (BOE 181/2025, de 29 de julio)

Acceso al documento original: [Disposición 15652 del BOE núm. 181 de 2025](#)

ATENCIÓN

«En el marco de la evaluación del riesgo en materia de sanidad ambiental, la AESAP realizará la evaluación del riesgo para la salud humana de los biocidas y los fitosanitarios, correspondiendo la gestión, autorización y registros a los departamentos ministeriales competentes. Asimismo, evaluará los riesgos para la salud humana derivados del uso y comercialización de sustancias y mezclas químicas y la identificación de sus efectos peligrosos.

Con esta finalidad, en la disposición adicional segunda de esta ley, se regulan las tasas exigibles por los servicios y actividades realizados en materia de plaguicidas de uso ambiental y en la industria alimentaria, así como para todos los biocidas en general, en aplicación del Reglamento (UE) n.o 528/2012, adecuando los costes de la evaluación, recogiendo las recomendaciones formuladas por la Comisión Europea en su informe de 7 de junio de 2021 sobre la aplicación de dicho reglamento» (Preámbulo Ley 7/2025)

Disposición adicional segunda Tasas exigibles por los servicios y actividades realizados en materia de plaguicidas de uso ambiental y en la industria alimentaria, así como para todos los biocidas en general, en aplicación del Reglamento (UE) n.o 528/2012, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de mayo de 2012, relativo a la comercialización y el uso de los biocidas

1. Constituye el hecho imponible de la tasa la prestación o realización por los órganos competentes de la Administración General del Estado de la tramitación, estudios o evaluaciones derivadas de la autorización de sustancias y productos biocidas, según lo previsto en su reglamentación específica.

2. Serán sujetos pasivos de la tasa las personas físicas o jurídicas que soliciten la prestación de los servicios o la realización de las actividades que constituyen el hecho imponible.

3. Cuando el solicitante de la autorización acredite tener la condición de pequeña y mediana empresa (PYME), se aplicarán tasas de importe reducido siguiendo los siguientes criterios:

a) Reducciones de las tasas aplicables a las solicitudes de aprobación, renovación de aprobación e inclusión en el anexo I de sustancias activas del Reglamento (UE) n.o 528/2012, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de mayo de 2012, cuando el fabricante de la sustancia activa sea una PYME establecida en la Unión Europea, excepto si la sustancia activa fuera una candidata a la sustitución:

1.º Microempresas: 60 %.

2.º Pequeñas empresas: 40 %.

3.º Medianas empresas: 20 %.





b) Reducciones de las tasas aplicables a las solicitudes de autorización o renovación de biocidas o familias de biocidas, si el futuro titular de la autorización es una PYME establecida en la Unión Europea, excepto si el producto contiene alguna sustancia activa candidata a la sustitución:

1.º Microempresas: 30 %.

2.º Pequeñas empresas: 20 %.

3.º Medianas empresas: 10 %.

Estas reducciones no se aplicarán cuando se trate de la autorización o renovación de la autorización de una sustancia activa candidata a sustitución o cuando las aplicaciones para la autorización de los productos biocidas contengan sustancias activas candidatas a la sustitución. Corresponde al solicitante acreditar la condición de PYME.

4. La autoridad competente receptora de la solicitud de autorización de sustancias y productos biocidas informará al solicitante de las tasas adeudadas en relación con el procedimiento solicitado y podrá rechazar la solicitud si el solicitante no paga las tasas en un plazo de treinta días desde la notificación del importe. No se iniciarán la prestación del servicio o la realización de la actividad administrativa hasta que se abonen las tasas.

5. La determinación de la cuota tributaria se cuantifica de acuerdo con lo previsto en la siguiente tabla, según la actividad a realizar:

		Euros
Por evaluación de una sustancia activa biocida:		
1.	a. Aprobación (para un solo tipo de producto):	120.751,68
	b. Aprobación de un microorganismo:	60.000
	c. Aprobación por tipo de producto adicional al solicitado en el apartado 1.a:	60.000





	d. Aprobación por tipo de producto adicional al solicitado en el apartado 1.b:	30.000
2.	Por renovación de la aprobación (para un solo tipo de producto):	
	a. Evaluación completa:	120.751,68 (60.000 si es un microorganismo)
	b. Evaluación limitada:	60.000 (30.000 si es un microorganismo)
	c. Renovación de la aprobación (para tipo de un producto adicional al solicitado en el apartado 2.a o 2.b):	
	- Evaluación completa:	60.000 (30.000 si es un microorganismo)
	- Evaluación limitada:	30.000 (15.000 si es un microorganismo)
3.	Por evaluación de sustancia activa en otras circunstancias (nueva fuente, dossier de tercera parte o equivalencia técnica):	40.000
4.	Por evaluación del cumplimiento de los requisitos del artículo 28, para la	40.000



	inclusión de una sustancia activa en el anexo I del Reglamento (UE) n.º 528/2012, de 22 de mayo de 2012.	
5.	Por evaluación de un producto biocida:	
	a. Autorización de producto:	
	- Autorización nacional de producto biocida:	24.150,34
	- Autorización de un solo producto, cuando el producto es idéntico al producto de referencia (evaluado con la sustancia activa):	4.800
	- Autorización de Familia de productos biocidas:	48.000
	b. Incremento de tasa por sustancia activa adicional:	1.920
	c. Incremento de tasa por tipo de producto adicional:	1.920
	d. Incremento de tasa por categoría de usuario adicional:	1.920
	e. Incremento de tasa por sustancia de preocupación:	1.920





f. Autorización del producto de acuerdo con el procedimiento simplificado:	
- Autorización del producto:	2.400
- Autorización de un solo producto, cuando es idéntico al producto de referencia evaluado con la sustancia activa que se encuentran catalogadas en la categoría 6 del anexo I del Reglamento (UE) n.º 528/2012, de 22 de mayo de 2012.	720
- Familia de productos biocidas:	3.600
g. Reconocimiento mutuo:	
- Autorización de producto biocida:	3.018,80
- Autorización de familia de productos biocidas:	6.000
h. Cambios en la autorización del producto:	
- Cambio mayor de una autorización nacional o de la Unión Europea:	9.660,14
- Cambio mayor por reconocimiento mutuo:	1.207,35



	- Cambio menor de una autorización nacional o de la Unión Europea:	1.449,02
	- Cambio menor por reconocimiento mutuo:	253,58
	- Cambio administrativo:	253,58
	i. Renovación de una autorización de los productos:	
	- Evaluación completa:	18.112,75
	- Evaluación limitada:	6.000
	- Evaluación completa cuando el producto es idéntico al producto evaluado durante la renovación de la sustancia activa:	4.600
	- Evaluación limitada cuando el producto es idéntico al evaluado durante la renovación de la sustancia activa:	2.300
	j. Autorización de un mismo biocida:	720
	k. La adición de un producto biocida a una familia de producto biocida (notificación de conformidad con el artículo 17.6) del Reglamento (UE) n.º 528/2012, de 22 de mayo de 2012)	720





		<p>l. La puesta a disposición en el mercado de los biocidas autorizados según el procedimiento simplificado (Notificación de conformidad con el artículo 27,1) del Reglamento (UE) n.º 528/2012, de 22 de mayo de 2012):</p>	<p>480</p>
		<p>m. Incremento de la tasa de autorización provisional:</p>	
		<p>- Un solo producto:</p>	<p>2.400</p>
		<p>- Un solo producto, cuando es idéntico al producto de referencia (evaluado para la inclusión de la sustancia activa):</p>	<p>480</p>
		<p>- Un solo producto, cuando es idéntico al evaluado para la inclusión de la sustancia activa en el anexo I del Reglamento (UE) n.º 528/2012, de 22 de mayo de 2012.</p>	<p>480</p>
		<p>n. Incremento de tasa por evaluación comparativa (Por sustancia activa objeto de una evaluación comparativa de conformidad con el artículo 23 del Reglamento (UE) n.º 528/2012, de 22 de mayo de 2012):</p>	<p>12.000</p>
		<p>o. Incremento de tasa por cálculo de Límites Máximos de Residuos-LMRs (Cuando se solicite una autorización de la Unión o nacional que requiera una evaluación específica con miras a formular una recomendación sobre el establecimiento de límites máximos de</p>	<p>2.400</p>



	residuos):	
6.	Por solicitudes de autorización de permisos de comercio paralelo/efectuadas de conformidad con el artículo 53 del Reglamento (UE) n.º 528/2012, de 22 de mayo de 2012:	960
7.	Por notificaciones de investigación y desarrollo efectuadas de conformidad con el artículo 56 (2) del Reglamento (UE) n.º 528/2012, de 22 de mayo de 2012:	
	a. Evaluación por ensayo, incluyendo una notificación por liberación:	240
	b. Por cada notificación posterior de liberación:	240
8.	Por solicitud de confidencialidad, solicitud realizada para otra información que no sea la regulada en el artículo 67 del Reglamento (UE) n.º 528/2012, de 22 de mayo de 2012:	240
9.	En base a las medidas contempladas en el artículo 89 apartado segundo del Reglamento (UE) n.º 528/2012 de 22 de mayo de 2012, para la autorización de plaguicidas de uso ambiental e industria alimentaria TP2 (excepto los de ambientes clínicos y quirúrgicos y de material clínico y farmacéutico), TP4, TP8, TP11 (únicamente los desinfectantes para tratamiento de Legionella), TP18 (excepto los relacionados con ambientes ganaderos como son: granjas, establos, transporte de animales) y TP19 (excepto los que se aplican directamente sobre la piel), que contengan sustancias activas existentes, hasta su revisión en función del programa de revisión, se mantendrán las siguientes cuantías:	





	a. Formulaciones:	724,49
	b. Renovación de productos autorizados:	543,38
	c. Procedimientos de ampliación de autorización de un producto ya registrado a los que se refiere el apartado 9.a:	362,25
	d. Modificaciones significativas en los productos (ej. Cambios en la formulación, extensiones de usos):	543,38
	e. Modificaciones menores en los productos. Modificaciones técnicas (ej. Cambios en clasificación y etiquetados):	181,13
	f. Cambios administrativos (ej. Cambio de nombre del producto, cambio de titular, cambio de fabricante):	181,13
10.	Por asesoramiento científico/técnico para la preparación del expediente nacional, europeo o equivalente:	240
11.	Expedición de certificados:	240
12.	Notificación por medio de la disposición transitoria segunda del Real Decreto 1054/2002, de 11 de	150



octubre.

6. El pago de la tasa deberá efectuarse conforme a lo establecido en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y las demás normas de desarrollo.

El justificante del pago de la tasa con arreglo al modelo oficial, debidamente validado, acompañará a toda solicitud mediante la que se realice el hecho imponible de este tributo, sin el cual no dará curso a la misma hasta que la omisión fuere subsanada.

7. La gestión de las tasas reguladas en esta disposición adicional corresponde a la AESAP. El rendimiento de la tasa se ingresará en las cuentas bancarias habilitadas al efecto por la Agencia Estatal de Salud Pública y se destinará a sufragar los gastos de la AESAP.

8. Se procederá al reembolso del 70 % de la tasa pagada cuando una solicitud para la aprobación de la sustancia activa o una autorización de un producto biocida sea rechazada antes de la fase de validación.

Se reembolsará el 40 % de las tasas si el solicitante no presenta la información solicitada dentro del plazo señalado, dentro de la fase de evaluación.

Se procederá al reembolso del 40 % de la tasa pagada cuando una solicitud para la aprobación de una sustancia activa o una solicitud de autorización de un producto biocida sea retirado antes de que la autoridad competente haya finalizado su evaluación.

9. De acuerdo con las medidas contempladas en el artículo 89, apartado segundo, del Reglamento (UE) n.º 528/2012, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de mayo de 2012, relativo a la comercialización y el uso de los biocidas, para la autorización de plaguicidas de uso ambiental e industria alimentaria que contengan sustancias activas existentes, hasta su revisión en función del programa de revisión, se aplicarán las tasas que figuran en el en el punto 9 del apartado 5.

→ Ley 4/2025, de 24 de julio, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE 178/2025, de 25 de julio)

Acceso al documento original: [Disposición 15423 del BOE núm. 178 de 2025](#)

→ Ley 6/2025, de 28 de julio, de modificación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para la regulación de las inversiones en elementos patrimoniales afectos a la actividad de arrendamiento de vivienda en las Islas Canarias (BOE 181/2025, de 29 de julio)

Acceso al documento original: [Disposición 15651 del BOE núm. 181 de 2025](#)





→ Orden HAC/682/2025, de 27 de junio, por la que se modifica la Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 233, «Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados» y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria (BOE 158/2025, de 2 de julio)

Acceso al documento original: [Disposición 13411 del BOE núm. 158 de 2025](#)

→ Real Decreto-ley 8/2025, de 8 de julio, por el que se declaran diversas iniciativas y programas como acontecimientos de excepcional interés público (BOE 164/2025, de 9 de julio)

Acceso al documento original: [Disposición 14083 del BOE núm. 164 de 2025](#)

→ Orden HAC/738/2025, de 27 de junio, de modificación del procedimiento y modelos contenidos en la Orden de 24 de mayo de 2001, por la que se establecen los límites de las franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de Organismos Internacionales a que se refiere la disposición final primera del Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre (BOE 168/2025, de 14 de julio)

Acceso al documento original: [Disposición 14454 del BOE núm. 168 de 2025](#)

→ Orden HAC/747/2025, de 27 de junio, por la que se aprueba el modelo 196, Declaración informativa mensual de cuentas en toda clase de instituciones financieras y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras; el modelo 181, Declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles; el modelo 170, Declaración informativa mensual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de cualquier tipo de tarjetas y mediante pagos asociados a números de teléfono móvil, y el modelo 174, Declaración informativa sobre todo tipo de tarjetas, y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación; y se modifica la Orden EHA/98/2010, de 25 de enero, por la que se aprueba el modelo 171, Declaración informativa anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática (BOE 169/2025, de 15 de julio)

Acceso al documento original: [Disposición 14600 del BOE núm. 169 de 2025](#)

I.2. Legislación autonómica (Reseña)

Normas publicadas (Reseña)





A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

➔ ARAGÓN

■ Ley 3/2025, 27 de junio, de apoyo fiscal a la empresa familiar por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón (BOA 128/2025, de 7 de julio).

Acceso al documento original: [LEY 3/2025](#).

■ Resolución de 3 de julio de 2025, del Director General de Tributos, por la que se aprueba la nueva "Norma Técnica de Valoraciones" aplicable a los dictámenes de peritos de la Administración, relativos a los bienes de naturaleza urbana y bienes de naturaleza rústica con construcciones, para estimar el valor de mercado de determinados bienes inmuebles a efectos de liquidación de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones (BOA 134/2025, de 15 de julio)

Acceso al documento original: [RESOLUCIÓN de 3 de julio de 2025](#).

➔ CANARIAS

■ Orden de 1 de julio de 2025, por la que se aprueba la declaración sumaria de vehículos en régimen de pasaje, se establecen los obligados a su presentación y la forma y plazo de presentación (BOC 139/2025, de 15 de julio)

Acceso al documento original: [BOC - 2025/139. Martes 15 de julio de 2025 - 2590](#)

■ Orden de 10 de julio de 2025, por la que se modifica la Orden de 11 de octubre de 2018, que regula las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del Impuesto General Indirecto Canario a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria (BOG 145/2025, de 23 de julio)

Acceso al documento original: [BOC - 2025/145. Miércoles 23 de julio de 2025 - 2677](#)

➔ CASTILLA-LA MANCHA

■ Resolución de 04/07/2025, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, por la que se modifican los anexos II y III de la Orden 98/2021, de 23 de junio, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de autoliquidaciones tributarias y la remisión de copias electrónicas de documentos notariales, así como determinadas obligaciones de suministro de información tributaria (DOCLM 134/2025, de 15 de julio)

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

➔ CATALUÑA





- Orden ECF/122/2025, de 17 de julio, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones gestionado por la Agencia Tributaria de Cataluña (DOGC NÚM. 9458/2025, de 21 de julio)

Acceso al documento original: [Orden ECF/122/2025, de 17 de julio, por la que se aprueban los modelos](#)

→ ISLAS BALEARES

- Ley 3/2025, de 4 de julio, de medidas dirigidas a la conciliación de la vida personal, familiar y laboral en las Illes Balears (BOIB 88/2025, de 10 de julio)

Acceso al documento original: [BOIB, butlletí oficial](#)

- Ley 6/2025, de 23 de julio, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2025 (BOIB 98/2025, de 24 de julio)

Acceso al documento original: [BOIB, butlletí oficial](#)

→ LA RIOJA

- Ley 5/2025, de 21 de julio, de medidas fiscales de apoyo al medio rural (BOLR 139/2025, de 22 de julio)

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

- Ley 6/2025, de 21 de julio, de medidas hacendísticas, presupuestarias, tributarias y administrativas (BOLR 139/2025, de 22 de julio)

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

→ MURCIA

- Ley 3/2025, de 23 de julio, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2025 (BORM 169 -suplemento número 3, de 24 de julio)

Acceso al documento original: [Publicación número 3684 del suplemento número 3 de 24/07/2025](#)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

■ Vizcaya

- Modificación de las ponencias de valores de los bienes inmuebles con elementos de naturaleza urbana y/o rústica del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB 142/2025, de 28 de julio)





Acceso al documento original:

https://www.bizkaia.eus/lehendakaritza/Bao_bob/2025/07/28/I-832_cas.pdf

■ Gipuzkoa

- Orden Foral 298/2025, de 27 de junio, por la que se modifican determinados aspectos de la presentación de los modelos 60-A, 60-T, 60-S, 670, 671 y 672. (BOG 126/2025, de 3 de julio)

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

I.3. LEGISLACIÓN UNION EUROPEA

■ Directiva (UE) 2025/1539 del Consejo, de 18 de julio de 2025, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA relativas a los sujetos pasivos que facilitan las ventas a distancia de bienes importados y a la aplicación del régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países y del régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones (Diario Oficial de la Unión Europea. ES. Serie L. 2025/1539. 25.7.2025)

Acceso al documento original: [L_202501539ES.000101.fmx.xml](#)

■ Reglamento de Ejecución (UE) 2025/1325 de la Comisión, de 7 de julio de 2025, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 en lo que respecta a los formularios normalizados y los formatos electrónicos que deben utilizarse a efectos del intercambio automático obligatorio de información con arreglo a la Directiva 2011/16/UE del Consejo, modificada por la Directiva (UE) 2025/872 del Consejo (Diario Oficial de la Unión Europea.ES. Serie L. 2025/1325. 17.7.2025)

Acceso al documento original: [L_202501325ES.000101.fmx.xml](#)

→ AGOSTO/2025

Legislación autonómica (Reseña)

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

→ CATALUÑA

■ Decreto ley 15/2025, de 26 de agosto, de medidas urgentes en el ámbito del régimen jurídico de la Agencia Tributaria de Cataluña, para adaptarlo a las necesidades y nuevas funciones derivadas del sistema de financiación singular de la Generalitat de Catalunya (DOGC núm.9488, de 28 de agosto)

Acceso al documento original: [Decreto ley 15/2025, de 26 de agosto, de medidas urgentes en el ámbito](#)

→ GALICIA





■ Orden de 29 de agosto de 2025 por la que se adoptan medidas excepcionales y temporales relativas a la presentación de declaraciones y autoliquidaciones y al pago de los impuestos aplicados por la Agencia Tributaria de Galicia (DOG 166/2025, de 30 de agosto)

Acceso al documento original: [Orden DOG Sábado, 30 de agosto de 2025](#)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ NAVARRA

■ Orden Foral 59/2025, de 18 de agosto, del consejero de Cohesión Territorial, por la que se aprueba la relación de municipios afectados por las lluvias extraordinarias registradas los meses de marzo de 2025 y de mayo de 2025, en la Comunidad Foral de Navarra, y se determinan las exenciones tributarias a las que pueden acogerse las personas físicas y jurídicas afectadas por tales fenómenos, así como las compensaciones a practicar a los municipios que hayan aplicado dichas exenciones (BON 172/2025, de 29 de agosto)

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

→ PAIS VASCO

❖ Diputaciones-Territorios Históricos

■ Gipuzkoa (GK)

- Orden Foral 347/2025, de 21 de agosto, por la que se modifica la 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 161/2025, de 26 de agosto)

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

LOS PUEBLOS MÁS PEQUEÑOS DE LA COMUNIDAD DE MADRID

LA ACEBEDA (68 habitantes)



Casa y calle en LA ACEBEDA

Autor: Dirección General de Turismo. Comunidad de Madrid

Licencia: [Creative Commons Attribution 3.0 Spain](https://creativecommons.org/licenses/by/3.0/es/)

II. JURISPRUDENCIA

SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO

(TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL – TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN
EUROPEA)

JULIO, 2025

▶ TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA)

[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».]

→ SERIE A (SSTS particularmente relevantes)



👉 **LGT. 1ª SENTENCIA 901/2025** (01.07.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 642/2023). Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3255/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3255. Id Cendoj: 28079130022025100153]

Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8d3b850296608ad8a0a8778d75e36f0d/20250717>

RESUMEN

Inscripción formal del cargo de administrador en el Registro Mercantil. Alcance a los efectos de apreciar el elemento subjetivo de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43

→ **Objeto del recurso:** sentencia dictada el 21 de septiembre de 2022, por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso de





alzada entablado contra la resolución, también desestimatoria, del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía de 31 de marzo de 2016, dictada en relación con el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de las deudas de S.A. correspondientes al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2001 y 2003 y sanciones tributarias, por importe de 185.052,37 euros, cuyo Fallo decía: «[Q]ue debemos desestimar y desestimamos el recurso interpuesto por la representación procesal de Dña. X, contra la resolución la resolución del TEAC de 28 de mayo de 2019 desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra resolución del Tribunal Económico Regional de Andalucía de a 31 de marzo del 2.016 por derivación de responsabilidad subsidiaria, por ser ajustado a Derecho dicho acuerdo, en los motivos de impugnación alegados, e improcedentes las pretensiones de la parte actora, todo ello sin imposición de costas a ninguna de las partes [...]».

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

«Determinar si la inscripción formal del cargo de administrador en el Registro Mercantil cuenta con un valor preferente y es suficiente por sí sola a los efectos de apreciar el elemento subjetivo de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT [...]».

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 40.1 LGT de 1963; y 43.1.a), 105 y 106 de la vigente LGT.

→ FALLO:

1.-Fijar como doctrina, la recogida en el fundamento quinto de esta sentencia.

2.-Ha lugar al recurso de casación interpuesto por doña X contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, del 21 de septiembre de 2022, por la que desestimó el recurso 2199/2019; sentencia que casamos y anulamos.

3.-Estimamos el recurso contencioso-administrativo que dedujo doña X contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de mayo de 2019, que rechazó el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Regional de Andalucía de 31 de marzo del 2016 relativa a la derivación de responsabilidad subsidiaria de las deudas de S.A. por importe de ..., anulando la resolución impugnada y el acuerdo de derivación de responsabilidad del que trae causa.

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

👉 **LGT. 2ª SENTENCIA 902/2025** (01.07.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 3905/2023). Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3259/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3259. Id Cendoj: 28079130022025100156]

RESUMEN





Validez de la notificación. Independientemente del procedimiento tributario, iniciado de oficio o a instancia de parte, y del medio establecido para la comunicación de los actos dictados por la Administración tributaria, deberá practicarse la notificación en el domicilio expresamente designado por el interesado, cuando hiciera uso de esa potestad

Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/5f00b00889b58534a0a8778d75e36f0d/20250718>

→ **Objeto del recurso:** sentencia dictada el 16 de marzo de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso número 1530/2020 promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 29 de septiembre de 2020, que inadmitió por extemporánea la reclamación interpuesta contra el acuerdo sancionador por infracción tributaria grave, artículo 203 LGT, por importe de 20.000 euros, cuyo Fallo decía: «*[Q]ue, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Fundación contra la resolución de 29/09/2020, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que inadmitió por extemporánea la reclamación económico administrativa 28/12162/2017, interpuesta contra acuerdo sancionador por infracción tributaria grave del artículo 203 de la LGT , por ser ajustada a derecho la resolución recurrida. Se hace imposición de costas a la parte actora[...]*».

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

«Determinar si en los procedimientos iniciados de oficio, en los que el contribuyente actúa por medio de representante, puede reputarse válidamente efectuado el intento de notificación en lugar diferente al designado expresamente por el representante, cuando no se ha practicado como primer intento en el lugar designado a tal fin o, si por el contrario, ese proceder vulnera el principio de confianza legítima y de lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley General Tributaria. [...]

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 39 y 40 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC); los artículos 46 y 110 de la LGT; el artículo tercero de la resolución de 18 de mayo de 2010, de la AEAT, sobre registro y gestión de apoderamientos y de sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria; los artículos 9 y 24 de la Constitución Española; finalmente, el artículo 1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE).

→ FALLO:

- 1.-Fijar como doctrina, la recogida en el fundamento quinto de esta sentencia.
- 2.-Ha lugar al recurso de casación interpuesto por X contra la sentencia dictada el 16 de marzo de 2023, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Quinta; sentencia que casamos y anulamos.





3.-Estimamos el recurso contencioso-administrativo que dedujo X contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de septiembre de 2020, que inadmitió la reclamación económico-administrativa núm. 28-12162/2017, interpuesta frente al acuerdo sancionador, relacionado con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012 a 2015, por infracción tributaria grave del artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por importe de 20.000 euros; anulando la resolución impugnada y el acuerdo de derivación de responsabilidad del que trae causa.

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

👉 **LGT. 3ª SENTENCIA 1063/2025** (21.07.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec6502/2023). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

[ATENCIÓN. Consultar texto original del CGPJ, Roj: STS 3723/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3723. Id Cendoj: 28079130022025100207]

RESUMEN

Solicitud. Devolución ingresos indebidos. Prescripción. Dies a quo. Orden penal.

Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f7af35ac2ad81fefa0a8778d75e36f0d/20250801>

→ Objeto del recurso:

Aclarar si la Administración Tributaria puede, en un procedimiento inspector prescrito, ejercer potestades para calificar unas facturas como irregulares a los efectos de denegar su deducción. Además, determinar el dies a quo del cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, en relación con el principio de la actio nata, en un caso en que la Administración apreció indicios de delito contra la Hacienda Pública y remitió el expediente al Ministerio Fiscal, siendo que las actuaciones penales concluyeron con una sentencia absolutoria.

Se recurre en este recurso de casación la sentencia de 28 de junio de 2023, arriba reseñada, en la que se desestimó el recurso promovido por S.L. contra la resolución del TEAR de Madrid de 29 de septiembre de 2020, que a su vez desestimó la reclamación deducida frente al acuerdo de liquidación del primer trimestre de 2024 de IVA.

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

«Aclarar si la Administración Tributaria puede, en un procedimiento inspector prescrito, ejercer potestades para calificar unas facturas como irregulares a los efectos de denegar su deducción.»

Determinar cuál es el dies a quo para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, en relación con el principio de la actio nata, cuando los ingresos se realizaron como consecuencia de que la Administración apreció



indicios de delito contra la Hacienda Pública y remitió el expediente al Ministerio Fiscal, siendo que las actuaciones penales concluyeron con una sentencia absolutoria [...]".

→ FALLO:

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.
- 2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad mercantil S.L. contra la sentencia de 28 de junio de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 1522/2020, sentencia que se casa y anula.
- 3º) Estimar el citado recurso contencioso-administrativo nº 1522/2020, deducido por S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 29 de septiembre de 2020, que desestimó la reclamación entablada contra el acuerdo de liquidación del primer trimestre del IVA de 2024, con cuantía de 0 €, declarando la nulidad de tales actos administrativos, por contrarios al ordenamiento jurídico, reconociendo a la recurrente el derecho a la devolución de 156.277,81 euros indebidamente ingresados, suma incrementada con los intereses de dicha cantidad que legalmente procedan.
- 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 977/2025** (15.07/2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6622/2023). Ponente: Manuel Fernández-Lomana García.

ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 3493/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3493. Cendoj: 28079130022025100185]

RESUMEN

Para establecer la individualización fiscal de las ganancias patrimoniales no justificadas a las que se refiere el párrafo segundo del art. 11.5 de la LIRPF y con el fin de determinar la titularidad de los bienes o derechos en los que se manifiesta la ganancia no justificada debe tenerse en cuenta, en los casos de matrimonio, las disposiciones reguladoras del régimen económico matrimonial aplicable, lo que implicará, en su caso, el juego de la presunción a la que se refiere el artículo 1361 del Código Civil.

Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/bc64f185de053a89a0a8778d75e36f0d/20250723>

→ **Objeto del recurso:** El 19 de julio de 2024, el recurrente interpuso el correspondiente recurso de casación alegando, en resumen, sobre el hecho fundamento de este procedimiento, esto es, la intervención que se le efectuó de 93.645 euros en efectivo, que





"Estamos ante un efectivo ganancial, de ambos cónyuges, (...) por lo que el hecho imponible ha sido realizado por los dos, que son los titulares de los bienes en que se manifiesta la ganancia". Fundamenta su petición en "que para determinar la imputación fiscal de ganancias patrimoniales no justificadas que describe el apartado segundo del art. 11.5 de la LIRPF, deben tenerse en cuenta también, en los casos de matrimonio, las disposiciones reguladoras de su régimen económico, ponderando, por tanto, la presunción de ganancialidad de todos los bienes y derechos del matrimonio que contempla el artículo 1361 del Código Civil".

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

«Precisar si, para determinar la imputación fiscal de ganancias patrimoniales no justificadas que describe el apartado segundo del artículo 11.5 LIS [hay un error, pues el Auto debería decir art. 11.5 LIRPF], deben tenerse en cuenta también, en los casos de matrimonio, las disposiciones reguladoras de su régimen económico, ponderando, por tanto, la presunción de ganancialidad de todos los bienes y derechos del matrimonio que contempla el artículo 1361 del Código Civil.»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 11, párrafo segundo de su apartado quinto LIRPF, y 1361 del Código Civil, 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.-Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2.-Ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador, en nombre y representación de D. X, contra la STSJ de Madrid de 10 de julio de 2023 - rec.1288/2020-, la cual se casa y anula.
- 3.-Estimar el recurso contencioso-administrativo y, en consecuencia, anular la resolución la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 20 de septiembre de 2020, por ser contraria al ordenamiento jurídico, en los términos contenidos en el fundamento de derecho quinto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.
- 4.-En relación con las costas procesales, estese a lo acordado en el fundamento de derecho sexto de esta resolución.



IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

👉 **ISD. 1ª SENTENCIA 933/2025** (09.07.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5503/2023). Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3529/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3529. Id Cendoj: 28079130022025100197]





RESUMEN

No debe tramitarse el procedimiento especial previsto en el artículo 93 del Reglamento del ISyD, cuando la Administración tributaria pretenda, en el seno de un procedimiento de inspección, adicionar bienes a la masa hereditaria, en virtud de la facultad reconocida para tal adición en el artículo 11 de la Ley del ISD, cuando exista oposición de los interesados a dicha incorporación. La adición puede llevarse a cabo en el seno de un procedimiento de inspección con todas las garantías y derechos previstos en el mismo.

Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/babae8d6bc6be7cea0a8778d75e36f0d/20250724>

→ **Objeto del recurso:**

Sentencia, dictada el 5 de abril de 2023, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, que estimó el recurso núm. 125/2020, interpuesto por la representación procesal de doña X contra la resolución de 5 de diciembre de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Central, que estimó el recurso de alzada presentado por el Director General de la Agencia Tributaria de Andalucía contra la resolución del TEAR de Andalucía, que estimó las reclamaciones formuladas contra una liquidación del impuesto sobre sucesiones y resolución sancionadora.

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

«1.Determinar si debe tramitarse en todo caso y de forma separada el procedimiento especial previsto en el artículo 93 del Reglamento del ISD, cuando la Administración tributaria pretenda, en el seno de un procedimiento de inspección, adicionar bienes a la masa hereditaria, en virtud de la facultad reconocida para tal adición en el artículo 11 de la Ley del ISD, cuando exista oposición de los interesados a dicha incorporación, sin que baste en su lugar el trámite de audiencia al respecto conferido en dicho procedimiento de comprobación o inspección.

2.En caso de contestación afirmativa a la anterior cuestión, esto es, del carácter preceptivo del mencionado procedimiento administrativo regulado en el artículo 93 RISD, esclarecer si la omisión de su incoación, tramitación y decisión final constituye una causa de nulidad de pleno derecho de la que estaría aquejada la liquidación del impuesto, al amparo del artículo 217.1.e) de la LGT; un motivo de nulidad relativa o una irregularidad no invalidante»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 11.4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 93 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 217.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, exartículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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





Segundo.- No haber lugar al recurso de casación núm. 5503/2023 interpuesto contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, el 5 de abril de 2023, en el recurso núm. 125/2020.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales en los términos indicados en el fundamento jurídico sexto.

👉 **ISD. 2ª SENTENCIA 956/2025** [14/07/2025] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2197/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 3472/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3472. Id Cendoj:28079130022025100170]

RESUMEN

Aplicación del beneficio fiscal de reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la transmisión de participaciones sociales de una sociedad dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles. Determinar si basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF o, por el contrario, es preciso que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se justifique desde un punto de vista económico. Interpretación del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que se precise justificar la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa desde un punto de vista económico.

Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6f1e0e949fbb02b4a0a8778d75e36f0d/20250723>

→ Objeto del recurso:

La procuradora, actuando en representación de doña A, doña B, don C, doña D, doña E y doña F, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 3 de junio de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba. Aduce que las cuestiones relativas tanto a la realización de la actividad de arrendamiento de inmuebles por parte de la entidad mercantil Sociedad Patrimonial, S.L., como a la existencia del local y del empleado a jornada completa, nunca han sido cuestiones controvertidas (ni en vía económico-administrativa ni, posteriormente, en vía judicial). Ahora bien, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón objeto del presente recurso de casación, se concluyó que no se consideraba ni necesario ni justificado que la entidad mercantil Sociedad Patrimonial, S.L. (cuyas participaciones heredaron los recurrentes) tuviese que disponer de una persona empleada en régimen de jornada completa para la gestión de los arrendamientos, al entender que la



carga de trabajo de dicho trabajador no justificaba en absoluto los costes que se derivaban para la sociedad por su contratación.

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

«Determinar si para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por el contrario, es preciso que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se justifique desde un punto de vista económico.»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. 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 la procuradora en representación de D^a A y [...], contra la sentencia núm. 3/2023, de 9 de enero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el recurso núm. 389/2020, sentencia que se casa y anula en cuanto al recurso interpuesto por los hermanos [...]

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 389/2020, deducido por la representación procesal de doña Yolanda y [...], contra la resolución de 30 de junio de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, que estima parcialmente las reclamaciones económico-administrativas formuladas frente a seis actos de liquidación definitiva, referidos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se declara la nulidad de la resolución económico-administrativa así como de los acuerdos de liquidación de los 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.

👉 **ISD. 3ª SENTENCIA 969/2025** (14.07.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 4148/2025). Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 3476/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3476. Roj: 28079130022025100174]

RESUMEN

No debe rechazarse -siempre- el carácter laboral del contrato suscrito entre una comunidad de bienes y uno de sus comuneros por la sola circunstancia de ser partícipe o comunera la





persona contratada, de manera que puede entenderse cumplida la exigencia contenida en el artículo 27.2 LIRPF cuando se suscriba un contrato de esa naturaleza, puesto que ello se compadece con las normas jurídicas relativas a la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones por razón de la sucesión de la empresa familiar, que queda supeditada al mantenimiento de la actividad económica, atendiendo a los fines perseguidos por esas normas

Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/398caaf1fa23be93a0a8778d75e36f0d/20250723>

→ Objeto del recurso:

Sentencia dictada el 20 de febrero de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso núm. 2081/2021, interpuesto por la Generalitat de Cataluña contra la resolución del TEAC, de 25 de marzo de 2021, dictada en el procedimiento 00-02642-2019, que desestimó el recurso de alzada formulado por el director de la Agencia Tributaria de Cataluña, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), de 15 de marzo de 2018, que estimó la reclamación formulada por Dña. C. XX YY, contra la resolución de 17 de enero de 2014 del jefe de la Inspección Territorial de Cataluña, en la que se confirmó la propuesta de liquidación definitiva, en concepto de impuesto sobre sucesiones, por la adquisición *mortis causa* de una cuarta parte de la herencia de su madre, Dña. V. YY XX.

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

«Determinar, desde el punto de vista del derecho a la tutela judicial efectiva, si resulta obligatorio para el órgano sentenciador el planeamiento de la tesis regulada en el artículo 33 LJCA, cuando pretende incorporar al proceso, para ser tenidos en cuenta en la sentencia- unos motivos de validez o invalidez del acto impugnado, en este caso, una liquidación tributaria, prescindiendo de las razones tenidas en cuenta en la liquidación, de los argumentos esgrimidos ante el TEAR y de los motivos que sustentan la demanda y contestación, respecto de los que la parte afectada no pudo defenderse. En particular, si denegado el derecho a la bonificación (sic) controvertida por razón de la inobservancia del requisito consistente en tener una persona empleada con contrato laboral (lo que presupone, y se admite, que existe una actividad económica), puede el órgano judicial, sin audiencia de las partes, sustentar el fallo en la inexistencia de actividad económica ejercitada por la comunidad de bienes.

En relación con la pregunta anterior, precisar si se cumple la exigencia contenida en el artículo 27.2 LIRPF para admitir que se desarrolla una actividad económica de arrendamiento de inmuebles cuando el contrato laboral se suscribe entre la entidad (comunidad de bienes) y uno de sus partícipes o comuneros; o bien, si debe rechazarse -siempre- el carácter laboral del contrato por la sola circunstancia de ser partícipe o comunera la persona contratada - al no concurrir los conceptos de retribución salarial, ajenidad y dependencia- y si esta interpretación estricta se compadece con las normas jurídicas relativas a la obtención de beneficios fiscales por razón en la sucesión de la empresa familiar, que quedan supeditados



al mantenimiento de la actividad económica, atendiendo a los fines perseguidos por esas normas»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 27.2 LIRPF y 33 LJCA, 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 4148/2023, interpuesto frente a la sentencia dictada el 20 de febrero de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso 2081/2021, interpuesto por la Generalitat de Cataluña contra la resolución del TEAC, de 25 de marzo de 2021, dictada en el procedimiento 00-02642-2019, que desestimó el recurso de alzada formulado por el director de la Agencia Tributaria de Cataluña, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 15 de marzo de 2018, que estimó la reclamación formulada por doña C. XX YY, contra la resolución de 17 de enero de 2014 del jefe de la Inspección Territorial de Cataluña, en la que se confirmó la propuesta de liquidación definitiva, en concepto de impuesto sobre sucesiones, por la adquisición mortis causa de una cuarta parte de la herencia de su madre, doña V. YY YY, sentencia que se casa y anula.

Tercero.- Desestimar el recurso 2081/2021, interpuesto por la Generalitat de Cataluña contra la resolución del TEAC, de 25 de marzo de 2021, dictada en el procedimiento 00-02642-2019, que desestimó el recurso de alzada formulado por el director de la Agencia Tributaria de Cataluña, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 15 de marzo de 2018, que estimó la reclamación formulada por doña C. XX YY, contra la resolución de 17 de enero de 2014 del jefe de la Inspección Territorial de Cataluña, en la que se confirmó la propuesta de liquidación definitiva, en concepto de impuesto sobre sucesiones, por la adquisición mortis causa de una cuarta parte de la herencia de su madre, doña V. YY YY, lo que comporta la anulación de dicha liquidación.

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



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
(IS)

👉 **IS. SENTENCIA 985/2025** (15.07.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 4729/2023). Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3721/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3721.Id Cendoj:28079130022025100205]





RESUMEN

Cash pooling por un grupo societario multinacional. Operaciones vinculadas. Método aplicación del método de libre competencia. En las condiciones del concreto asunto examinado (i) que el tipo de interés de las cantidades aportadas y de las cantidades percibidas por las entidades participantes sea simétrico; y (ii) que la calificación crediticia aplicable a las operaciones de préstamo sea la del grupo societario y no la de la entidad prestataria.

Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/c44aafd817ca0ea0a8778d75e36f0d/20250801>

→ Objeto del recurso:

Sentencia dictada el 23 de octubre de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 113/2020, seguido a instancia de S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 8 de octubre de 2019 que, a su vez, desestimaba la reclamación económico administrativa interpuesta por la mercantil frente al acuerdo de liquidación, por el concepto IS, ejercicios 2014 y 2015, en el que resultaba una deuda tributaria a devolver de 5.712.729,54 euros, de los que 5.765.057,01 euros corresponden a cuota a devolver y 52.327,47 a intereses a ingresar.

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

«Precisar si la aplicación del método del precio libre comparable para determinar el valor de mercado de operaciones vinculadas permite la introducción de elementos ajenos a la transacción analizada; y en particular, precisar si en relación con las operaciones de financiación efectuadas en un sistema de tesorería centralizada (cash pooling) por un grupo societario multinacional, dicho método exige: (i) que el tipo de interés de las cantidades aportadas y de las cantidades percibidas por las entidades participantes sea simétrico; y (ii) que la calificación crediticia aplicable a las operaciones de préstamo sea la del grupo societario y no la de la entidad prestataria»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** 1. El artículo 16.1.1º y 2º, primer inciso, en conexión con el artículo 16.4.1º.a) del (TRLIS) para el ejercicio 2014; 2. El artículo 18.10, primer inciso, en conexión con el 18.4.a), de la LIS, para el ejercicio 2015. 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 4729/2023 interpuesto por S.A., representada por el procurador contra la sentencia de 23 de octubre de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 113/2020, seguido a instancia de Bunge





Ibérica, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 8 de octubre de 2019 que, a su vez, desestimaba la reclamación económico administrativa interpuesta por la mercantil frente al acuerdo de liquidación, por el concepto IS, ejercicios 2014 y 2015, en el que resultaba una deuda tributaria a devolver de 5.712.729,54 euros, de los que 5.765.057,01 euros corresponden a cuota a devolver y 52.327,47 a intereses a ingresar.

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

➔ **SERIE B** (Otras resoluciones)

★
LEY GENERAL TRIBUTARIA
(LGT)

👉 **LGT. SENTENCIA 1037/2025** (17.07.2025) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5815/2023) Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3465/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3465. Id Cendoj: 28079130022025100168].

RESUMEN
<p>Se reitera la doctrina jurisprudencial de esta Sala sobre la naturaleza sancionadora del régimen de responsabilidad subsidiaria aplicable a los administradores mercantiles, previsto en el art. 43.1.a) LGT. No basta la mera condición de administrador de la sociedad para la derivación de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.a) de la LGT. En cuanto a responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.b) de la LGT, se reitera la jurisprudencia en cuanto a la exigibilidad una conducta negligente en el cumplimiento de sus obligaciones como administrador que el AT deberá constatar y motivar.</p>

Acceso al documento original del CGPJ

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/829c17295c557e2ea0a8778d75e36f0d/20250723>

★★
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
(IRPF)

👉 **IRPF. SENTENCIA 971/2025** (15.07.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4023/2023). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3498/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3498. Id Cendoj: 28079130022025100189.

RESUMEN
<p>Residencia fiscal en España. Conflicto de residencia entre dos Estados. Presunción de la</p>





validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante, en este caso, el Reino Unido, en el sentido del Convenio de Doble Imposición suscrito con España. Jurisprudencia de esta Sala sobre la citada presunción. Aplicación de los criterios de desempate establecidos en el CDI. El recurrente no ha acreditado, al respecto, que tuviera a su disposición una vivienda en el Reino Unido, y sí en España

Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/d2d7569e314c434aa0a8778d75e36f0d/20250723>


**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
(IVA)**

👉 **IVA. [Seguridad jurídica) SENTENCIA 976/2025** (15.07.205) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5342/2023) Ponente: Sandra Maria González de Lara Mingo.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3487/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3487. Id Cendoj:28079130022025100182]

RESUMEN

Unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los Tribunales de Justicia. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por el mismo órgano judicial o por otro órgano judicial distinto, el que pronuncia la segunda sentencia debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio, o por qué valora la prueba de una forma diferente.

Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/ffab6fcabb160cc3a0a8778d75e36f0d/20250723>


**IMPUESTO INCREMENTO VALOR TERRENOS NATURALEZA URBANA
(IIVTNU)**

👉 **IIVTNU. SENTENCIA 947/2025** (11.07.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3176/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3508/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3508.Id Cendoj:28079130022025100195.

RESUMEN

Se ratifica la doctrina jurisprudencial de esta Sala recogida en sentencias 949/2023, de 10 de julio (rec. cas. 5181/2022) y 978/2023, de 12 de julio (rec. cas. 4701/2022), entre otras. La manifestación expresa de discrepancia del contribuyente con la liquidación o eventual liquidación del impuesto expresada con anterioridad al dictado de la STC



182/2021, permite colegir que no existe una situación jurídica consolidada en relación con las liquidaciones del IIVTNU que, eventualmente, impida la aplicación de los efectos declarados por el Pleno del Tribunal Constitucional en aquel pronunciamiento, declarativo de la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL

Acceso documento original CGPJ (Vínculo Web):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/16cb155580c47dd5a0a8778d75e36f0d/20250723>



JUNTA ARBITRAL CONCIERTO ECONÓMICO
(JA-CEC)

Impuesto sobre: Sociedades, Valor Añadido, Renta de No Residentes

👉 **JA-CEC. SENTENCIA 1055/2025** (18.07.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 891/2022). Ponente: Sandra Maria González de Lara Mingo.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3615/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3615. Id Cendoj:28079130022025100198]

RESUMEN

La Junta Arbitral carece de competencia para declarar la prescripción del derecho de cualquiera de las administraciones en conflicto a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a7e63b7a4c1861b2a0a8778d75e36f0d/20250730>

▶ **TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (UE)**

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

JULIO /2025

➡ **Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]**

👉 **IVA. 1º Asunto C-808/2023. Sala Primera. ST 03.07.2025**

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

«Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 72 — Valor normal de mercado — Artículo 80 — Nueva valoración de la base imponible — Sociedad matriz que presta servicios a sus filiales en el marco de la gestión activa de estas — Determinación del valor normal de mercado»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 72 y 80 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 Högkullen AB y la Agencia Tributaria (Suecia); en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con la determinación del valor normal de mercado de los servicios prestados por Högkullen a sus filiales en 2016)

→ **Derecho de la Unión.**

Directiva del IVA: artículo 1, apartado 2, artículo 72, artículo 73, artículo 80, apartado 1.

→ **Derecho sueco.**

→ **LITIGIO PRINCIPAL**

UNO.- Högkullen es la sociedad matriz de un grupo de gestión inmobiliaria y participa activamente en la gestión de sus filiales. A este respecto, en 2016, prestó a esas filiales servicios de gestión empresarial, servicios financieros, servicios de gestión inmobiliaria, servicios de inversión, servicios informáticos y de gestión de personal por un importe total facturado de aproximadamente 2,3 millones de coronas suecas (SEK) (aproximadamente 204 200 euros), al que se aplicó el IVA. Esta contraprestación se determinó aplicando el método denominado del «coste incrementado» y se componía de un importe correspondiente a los costes de compra y de ejecución de los servicios por parte de Högkullen, así como de un margen de beneficio. A este respecto, la sociedad aplicó un criterio de reparto en virtud del cual un porcentaje determinado de los costes que soportaba por dirigir la empresa y otros costes como los locales, teléfono, herramientas informáticas, gastos de representación y viajes se consideran imputables a los servicios prestados a las filiales. En cambio, consideró que los costes de «accionista», como los gastos de elaboración de las cuentas anuales, de auditoría y de junta general, así como los gastos de captación de fondos, no guardaban relación alguna con los servicios prestados. Por lo tanto, estos últimos gastos fueron excluidos del cálculo de dicha contraprestación, al igual que los costes vinculados a una nueva emisión de acciones prevista y a la cotización en Bolsa.

Los costes totales soportados por Högkullen durante el año 2016 ascendían a unos 28 millones de SEK (aproximadamente 2.484.000 euros). En torno a la mitad de ese importe correspondía a costes sujetos a IVA, mientras que el resto correspondía a costes exentos de IVA y a otros costes no sujetos al IVA, como salarios. Dicha sociedad dedujo la totalidad del IVA soportado por los gastos en que había incurrido y por los que se le había facturado el IVA, lo que incluía también el IVA relativo a los costes de «accionista».

La Administración tributaria consideró que los servicios prestados por Högkullen a sus filiales se habían facturado a un precio inferior al valor normal de mercado. Dado que, según dicha Administración, no existían servicios comparables ofrecidos libremente en el mercado, determinó la base imponible por un importe correspondiente a la totalidad de los costes soportados por dicha sociedad en el año 2016.

DOS.- Mediante sentencia de 3 de marzo de 2021, el Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Gotemburgo (Suecia) confirmó en segunda instancia la decisión de la Administración tributaria de reevaluar la base imponible de Högkullen quien interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Suecia), que es el órgano jurisdiccional remitente. Éste último órgano





recuerda que, en virtud del artículo 80, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, pueden tomarse medidas para que la base imponible corresponda al valor normal de mercado cuando existan vínculos de gestión entre los sujetos pasivos implicados, el precio sea inferior al valor normal de mercado y el destinatario de la prestación no disfrute plenamente del derecho a deducir el IVA. Dicho órgano remitente considera que, mientras que en el caso de autos se cumplen los requisitos primero y tercero, subsisten dudas sobre lo que debe entenderse por «valor normal de mercado».

El órgano jurisdiccional remitente señala que las partes del procedimiento discrepan sobre si puede aplicarse el párrafo primero del artículo 72 de la Directiva del IVA para determinar el valor normal de mercado de servicios prestados por una sociedad matriz a sus filiales. En su opinión, de esta disposición se desprende, en particular, que el concepto de «valor normal de mercado» se refiere al importe total que un destinatario de servicios debe pagar, en condiciones de plena competencia, a un prestador independiente para obtener los servicios de que se trate.

Hökgullen considera que los diferentes servicios prestados por una sociedad matriz a sus filiales deben evaluarse individualmente y que en el mercado pueden adquirirse libremente servicios equivalentes.

Por el contrario, la Administración tributaria sostiene que la gestión activa de las filiales por parte de la sociedad matriz constituye un servicio único y coherente, del que no existe un equivalente entre partes independientes en el libre mercado. Según la Administración tributaria, dado que se trata de prestaciones propias del grupo constituido por la sociedad matriz y sus filiales, su valor normal de mercado no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 72, párrafo primero, de la Directiva del IVA, sino que debe establecerse sobre la base de lo dispuesto en el párrafo segundo del mencionado artículo 72.

TRES.- El órgano jurisdiccional remitente:

- Considera necesario que el Tribunal de Justicia aclare la cuestión de si puede considerarse, como hace la Administración tributaria, que no existen prestaciones comparables ofrecidas libremente en el mercado por lo que respecta al tipo de servicios de que se trata y que, por lo tanto, es conforme con los artículos 72 y 80 de la Directiva del IVA determinar siempre el valor normal de mercado en ese caso basándose en la norma alternativa que figura en el artículo 72, párrafo segundo, de la citada Directiva.

-Desea saber si, cuando la única actividad de una sociedad matriz consiste en gestionar activamente sus filiales y dicha sociedad ha deducido la totalidad del IVA soportado correspondiente a sus costes, el hecho de considerar que todos los costes de dicha sociedad, incluidos los costes de accionista, constituyen costes soportados por esa misma sociedad para prestar servicios a sus filiales es conforme con los artículos 72 y 80 de la Directiva del IVA.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) Al aplicar las disposiciones nacionales relativas a la nueva estimación de la base imponible, cuando una sociedad matriz presta a sus filiales servicios del tipo de los del presente asunto, ¿es compatible con los artículos 72 y 80 de la Directiva del IVA considerar siempre que dichos servicios son únicos y que su valor normal de mercado no puede



determinarse mediante una comparación como la establecida en el artículo 72, párrafo primero?

2) Al aplicar las disposiciones nacionales relativas a la nueva estimación de la base imponible, ¿es compatible con los artículos 72 y 80 de la Directiva del IVA considerar que los costes totales de una sociedad matriz, incluidos los de obtención de capital y los de accionista, constituyen el coste incurrido por la sociedad para la prestación de servicios a sus filiales, cuando la única actividad de la sociedad matriz consiste en la gestión activa de sus filiales y deduce la totalidad del IVA soportado por sus adquisiciones?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

Los artículos 72 y 80 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que:

«se oponen a que la Administración tributaria considere que los servicios prestados por una sociedad matriz a sus filiales en el marco de la gestión activa de estas constituyen, en todos los casos, una prestación única que excluye que el valor normal de mercado de esos servicios pueda determinarse mediante el método de comparación previsto en el artículo 72, párrafo primero, de dicha Directiva»

👉 IVA. 2º Asunto C-733/23. Sala Primera. ST 03.07.2025

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

«Procedimiento prejudicial. Directiva 2006/112/CE — Artículo 273 — Artículos 49, apartado 3, y 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Principio ne bis in idem — Acumulación de sanciones penales y administrativas por una misma infracción — Sanción pecuniaria y precintado de un local comercial — Ejecución provisional del precintado — Principio de proporcionalidad»

→ **Objeto del asunto:** interpretación, en primer lugar, del artículo 325 TFUE, en segundo lugar, del 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como, en tercer lugar, de los artículos 47, párrafo primero, 48, apartado 1, 49, apartado 3, y 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la sociedad mercantil Beach and bar management EOOD y el director del Departamento de Actividades Operativas de la ciudad de Burgas, perteneciente a la Dirección de Actividades Operativas de la Agencia Tributaria Nacional (Bulgaria) [en lo sucesivo, «Administración tributaria»], en relación con una medida administrativa coercitiva impuesta a raíz de la constatación de infracciones administrativas que son también objeto de sanciones pecuniarias, impuestas en concurrencia con esa medida.

→ **Derecho de la Unión.**

Tratado FUE: artículo 325. Carta: artículo 49, apartado 3. Directiva del IVA: artículo 2, apartado 1, letra a), artículo 273.





→ **Derecho búlgaro.**

→ **LITIGIO PRINCIPAL**

UNO.- Beach and bar management es una persona jurídica de Derecho búlgaro que explota un local comercial que comprende un bar y un restaurante. El 4 de agosto de 2022, en un control efectuado en ese local, inspectores de la Agencia Tributaria Nacional constataron que Beach and bar management no había registrado 85 ventas mediante comprobantes fiscales de caja, los cuales, por tanto, no fueron expedidos a los clientes. Por ello, se levantaron, en total, 85 actas de infracción administrativa por incumplimiento de la Ley del IVA. El 12 de agosto de 2022, la Administración tributaria adoptó una orden mediante la que imponía una medida administrativa coercitiva de «precintado del local y de prohibición de acceder al mismo» durante catorce días. Esta medida iba acompañada de un auto por el que se autorizaba su ejecución provisional.

La medida de precintado y el auto de ejecución provisional, integrado en la propia orden, fueron objeto de recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Burgas, (Bulgaria), en el marco de dos procedimientos distintos. Los recursos en cuestión fueron desestimados. La medida de precintado y de prohibición de acceso durante catorce días fue ejecutada.

Además, por cada una de las 85 infracciones cometidas por Beach and bar management, se impuso una sanción pecuniaria de 500 BGN (aproximadamente 250 euros). Así, la sanción total por todas estas infracciones ascendía a 42.500 BGN (aproximadamente 21.250 euros), mientras que el importe total del IVA eludido por la falta de expedición de comprobantes de caja respecto a todos los pagos correspondientes a dichas infracciones, efectuados mediante una caja registradora, ascendía a 268,02 BGN (aproximadamente 134 euros).

DOS.- Tal como se desprende de la resolución de remisión, la legalidad de las 85 medidas de sanciones pecuniarias fue impugnada ante el Tribunal de Primera Instancia de Burgas (Bulgaria). Este órgano jurisdiccional desestimó los recursos relativos a tales medidas antes de que se dictara la sentencia de 4 de mayo de 2023, MV - 98 (C-97/21, EU:C:2023:371). En la motivación de las resoluciones que dictó, dicho órgano jurisdiccional no tuvo en cuenta el hecho de que, a raíz de la orden por la que se imponía la medida administrativa coercitiva respecto a las 85 infracciones y de la ejecución provisional de esta medida, el precintado del local comercial de que se trata y la prohibición de acceder al mismo durante un período de catorce días se habían ejecutado, ni examinó ni tuvo en cuenta los efectos jurídicos de tal ejecución en el procedimiento relativo al control de la legalidad de las sanciones pecuniarias impuestas paralelamente. Las 85 resoluciones de dicho órgano jurisdiccional fueron todas ellas objeto de recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Burgas, que es el órgano jurisdiccional remitente.

TRES.- El órgano jurisdiccional remitente:

- señala que, en caso de infracción del artículo 118, apartado 1, de la Ley del IVA, esta no solo prevé, en su artículo 185, la imposición de una sanción pecuniaria, sino también, en su artículo 186, la obligación de adoptar, por los mismos hechos, una medida administrativa coercitiva de precintado del local en cuestión.



- precisa que la sanción pecuniaria y el precintado se impusieron al término de procedimientos distintos y autónomos y que, en caso de recurso contra estas dos medidas, de cada una de ellas conocen, en primera instancia, tribunales diferentes, a saber, el Tribunal de Primera Instancia) respecto a la sanción pecuniaria y el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo respecto al precintado, y que las reglas procesales búlgaras no prevén la posibilidad de suspender un procedimiento hasta la conclusión del otro, de modo que no existe mecanismo de coordinación entre estos procedimientos.

- señala que, si bien, en su sentencia de 4 de mayo de 2023, MV - 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), el Tribunal de Justicia consideró que una medida administrativa coercitiva de precintado reviste carácter penal, de orden represivo, él considera que, en este caso, el carácter preventivo prevalece sobre el carácter represivo de tal medida, cuyo fin es únicamente limitar la extensión de las consecuencias negativas para los intereses financieros de la Unión.

- considera que no puede aplicarse, sin infringir el artículo 325 TFUE y el artículo 273 de la Directiva del IVA, el razonamiento de la sentencia de 4 de mayo de 2023, MV - 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), a la sanción impuesta por 85 infracciones distintas, dado que la falta de individualización de tal sanción no permite verificar si las medidas adoptadas tienen un efecto realmente disuasorio y ofrecen una protección efectiva para garantizar el cobro del importe exacto del IVA eludido, así como para prevenir la evasión fiscal.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Deben interpretarse el artículo 325 [TFUE], el artículo 273 de la [Directiva del IVA] y el artículo 50 de la Carta [...] en el sentido de que permiten una normativa nacional en virtud de la cual debe adoptarse una medida global ("precintado de local comercial y prohibición de acceder al mismo") por varios incumplimientos de obligaciones tributarias si dicha medida tiene exclusivamente por objeto limitar los efectos perjudiciales, y en particular el alcance del perjuicio a los intereses financieros de la Unión Europea, pero no castigar al infractor, sin que dicha medida limite la posibilidad de incoar contra este último procedimientos autónomos de carácter represivo por cada uno de estos incumplimientos de obligaciones fiscales, en los que deba aplicarse al sujeto pasivo una medida en la forma de sanción pecuniaria, estando el órgano jurisdiccional nacional obligado a examinar y determinar en cada caso cuál de los dos objetivos se persigue con la medida administrativa coercitiva global anteriormente adoptada, esto es, "precintado de un local comercial y prohibición de acceder al mismo": un objetivo de carácter preventivo y limitador o bien de carácter represivo?

2) ¿Deben interpretarse el artículo 325 [TFUE], el artículo 273 de la [Directiva del IVA] y el artículo 49, apartado 3, de la Carta [...] en el sentido de que no permiten una medida sancionadora como la controvertida en el procedimiento principal que, con independencia de la naturaleza y de la gravedad de las infracciones, establece un límite inferior considerable para la sanción que reviste la forma de una sanción pecuniaria, sin prever la posibilidad de que se imponga la sanción por debajo del mínimo legal o de que tal sanción sea sustituida por otra más leve?

3) ¿Deben interpretarse el artículo 325 [TFUE], el artículo 273 de la [Directiva del IVA] y los artículos 47, párrafo primero, 48, apartado 1, y 49, apartado 3, de la Carta [...] en el sentido de que no permiten disposiciones nacionales en virtud de las cuales se adopta una medida





global ("precintado de un local comercial y prohibición de acceder al mismo") por varios incumplimientos de obligaciones tributarias que -antes de adquirir carácter firme- puede ejecutarse con carácter provisional, sin que la normativa procesal prevea posibilidad alguna de que el órgano jurisdiccional revise la proporcionalidad de la misma a la vista de la gravedad de cada infracción administrativa o de que el propio infractor inste tal revisión?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

1) El artículo 325 TFUE, 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, y el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que:

«se oponen a una normativa nacional que prevé la imposición de una sanción pecuniaria a un sujeto pasivo debido a que no ha expedido comprobantes de caja relativos a ventas realizadas cuando esta infracción ya ha dado lugar a la imposición de una medida administrativa coercitiva de precintado del local comercial en el que se ha cometido la infracción, acompañada de la prohibición de acceder al mismo»

2) El artículo 273 de la Directiva 2006/112 y el artículo 49, apartado 3, de la Carta de los Derechos Fundamentales deben interpretarse en el sentido de que:

«se oponen a una normativa nacional que prevé, como sanción administrativa, una medida pecuniaria de un importe elevado sin que el órgano jurisdiccional que conozca de la impugnación de esta medida disponga de la posibilidad procesal de imponer un importe inferior al previsto por esta normativa u otro tipo de pena más leve»

👉 IVA. 3º Asunto C-276/24. Sala Octava. ST 10.07.2025

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

«Procedimiento prejudicial. Directiva 2006/112/CE — Artículo 205 — Responsabilidad solidaria — Requisitos y alcance de la responsabilidad — Lucha contra el fraude del IVA — IVA no pagado por el proveedor — Denegación al destinatario de la entrega del derecho a deducir el IVA — Posibilidad de considerar al destinatario de la entrega responsable solidario del pago del IVA adeudado por el proveedor — Principio de proporcionalidad»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 205 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»), y del principio de proporcionalidad.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre KONREO, v.o.s. (en lo sucesivo, «Konreo»), administradora concursal de FAU s. r. o., y la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos (República Checa), en relación con la declaración de la responsabilidad solidaria de FAU en lo que respecta al pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que su proveedor, VERAMI International Company s. r. o. (en lo sucesivo, «Verami»), no ingresó en la Hacienda Pública]

→ **Derecho de la Unión.** Directiva del IVA: **artículos 193, 194 a 200, 202 a 204 y 205.**





→ Derecho checo.

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- Konreo es la administradora concursal de FAU, una sociedad checa incurso en un procedimiento de insolvencia. Desde mayo hasta octubre de 2013, FAU compró combustible a Verami, otra sociedad checa. A raíz de una serie de inspecciones tributarias, la Administración tributaria detectó hechos constitutivos de fraude fiscal en la cadena comercial en los que participaban Verami y FAU. El 5 de enero y el 2 de febrero de 2015, dicha Administración dictó actas de regularización con respecto a Verami, mediante las cuales practicó una liquidación complementaria del IVA adeudado por esta última, denegándole el derecho a deducir el IVA por la compra del combustible que posteriormente había entregado a FAU. Sin embargo, Verami no abonó dicho IVA a la Hacienda Pública.

DOS.- Verami y FAU fueron declaradas en quiebra el 27 de febrero de 2015 y el 14 de diciembre de 2016, respectivamente, y se abrieron dos procedimientos de insolvencia que tenían por objeto los activos de dichas sociedades. Esos dos procedimientos seguían pendientes en la fecha en que se remitió al Tribunal de Justicia la petición de decisión prejudicial en el presente asunto.

El 7 de febrero de 2017, la Administración tributaria practicó una liquidación complementaria del IVA que adeudaba FAU denegándole el derecho a deducir el IVA que figuraba en las facturas de combustible por considerar que se había producido un fraude del IVA en la cadena comercial de la que formaba parte la operación realizada por dicha sociedad. Mediante resolución de 25 de septiembre de 2017, la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos desestimó el recurso que FAU había interpuesto contra esa denegación. El Tribunal Regional de Brno (República Checa) desestimó el recurso interpuesto contra esta última resolución. Konreo interpuso recurso de casación contra la sentencia de dicho órgano jurisdiccional ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), que es el órgano jurisdiccional remitente. Antes de proceder a la liquidación complementaria del IVA adeudado por FAU, mediante seis resoluciones de 22 de abril y de 7 de agosto de 2015, la Administración tributaria había obligado a dicha sociedad, como responsable solidaria, con arreglo al artículo 109, apartado 2, letra b), de la Ley del IVA, a pagar el IVA que Verami no había ingresado en la Hacienda Pública.

Mediante resoluciones de 22 de septiembre de 2016, la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos desestimó los recursos de FAU contra [dichas] seis resoluciones de la Administración tributaria. Con sentencia de 9 de mayo de 2019, Tribunal Regional de Brno anuló las resoluciones desestimatorias de los recursos de FAU debido a que la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos no había aplicado correctamente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo en lo que respecta a los requisitos de aplicación de la responsabilidad solidaria por el IVA que el proveedor no había pagado. A raíz de la devolución de estos asuntos a la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, el 26 de mayo de 2020 esta desestimó los recursos de FAU por segunda vez. A raíz de la interposición por Konreo de un recurso contra estas resoluciones desestimatorias de la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, el Tribunal Regional de Brno anuló dichas resoluciones por considerar, en esencia, que la responsabilidad solidaria hacía pesar sobre FAU una doble imposición. El



10 de febrero de 2023, la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos interpuso recurso de casación contra la sentencia del citado tribunal ante el órgano jurisdiccional remitente.

Este último órgano jurisdiccional [Tribunal Regional de Brno] indica que, el 26 de mayo de 2020, fecha en la que debe apreciarse la legalidad de las resoluciones desestimatorias de la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, las liquidaciones tributarias en materia de IVA dictadas tanto contra Verami como contra FAU, basadas en la denegación del derecho a deducir el IVA por hechos fraudulentos, habían adquirido firmeza. El órgano jurisdiccional remitente precisa que FAU debió abonar a la Hacienda Pública, por cuenta de Verami, el impuesto que ya había abonado a dicha sociedad en el momento del pago de las facturas de combustible emitidas por esta en su condición de proveedora.

TRES.- Ante el órgano jurisdiccional remitente:

A) La Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos:

- alega que el principio de neutralidad fiscal no puede ser invocado por sujetos pasivos que hayan participado deliberadamente en un fraude fiscal. Sostiene que, en esos casos, la Administración tributaria está obligada a denegar el derecho a la deducción del IVA, puesto que esos sujetos pasivos sabían o deberían haber sabido que la cadena comercial estaba viciada por fraude fiscal.

- sostiene que la obligación tributaria que recae sobre el sujeto pasivo como consecuencia de tal denegación es distinta de su obligación, en virtud de la responsabilidad solidaria, de asegurar el pago del IVA adeudado por su proveedor. Por lo tanto, en su opinión, nada se opone a que se deniegue a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre una entrega viciada de fraude fiscal y, al mismo tiempo, se le obligue, en virtud de la responsabilidad solidaria, a pagar el IVA que su proveedor adeude por dicha entrega. Afirma que sería paradójico que la responsabilidad solidaria solo se aplicara a los sujetos pasivos que hubiesen actuado de buena fe y que hubiesen ejercitado su derecho a deducir el impuesto sobre las operaciones efectuadas.

B) Konreo alega que:

- la denegación del derecho a deducir el IVA y la responsabilidad solidaria deben considerarse excluyentes entre sí, ya que su aplicación simultánea viola el principio de neutralidad fiscal y de igualdad de trato de los contribuyentes.

- las resoluciones de la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos obligan a FAU a pagar tres veces el IVA correspondiente a la misma operación: en primer lugar, pagándolo a su proveedor; en segundo lugar, «pagándolo» a raíz de la denegación del derecho a deducir dicho impuesto, y, por último, pagándolo en virtud de la responsabilidad solidaria en concepto de IVA adeudado por su proveedor.

CUATRO.- . El órgano jurisdiccional remitente:

- explica que, en Derecho tributario checo, la responsabilidad solidaria tiene carácter subsidiario, en el sentido de que, en virtud del artículo 171, apartado 3, de la Ley n.º 280/2009, del Procedimiento Tributario, solamente puede solicitarse al responsable solidario intervenir si la Administración tributaria no ha conseguido cobrar la deuda al deudor pese a



una medida ejecutoria o cuando se ha abierto el procedimiento de insolvencia contra él. Si el responsable solidario cumple de hecho la obligación principal en lugar del deudor, dispondrá de una acción de repetición frente a este. Pues bien, habida cuenta de las condiciones en las que puede invocarse la responsabilidad solidaria, dicho órgano jurisdiccional considera que esta acción de repetición tiene pocas probabilidades de éxito.

Así sucede en el caso de autos, ya que Verami se encontraba en quiebra en el momento en que se solicitó la intervención de FAU como responsable solidaria. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente parte de la premisa de que FAU, en su condición de responsable solidaria, no recuperará de Verami, como deudora principal, la cuantía que abone a la Administración tributaria en concepto de atrasos de IVA de dicho deudor.

- indica que, en el litigio principal, se cuestionan dos medidas relativas a la aplicación del régimen del IVA, a saber, por una parte, la denegación del derecho a la deducción del IVA y, por otra parte, la aplicación de la responsabilidad solidaria del destinatario de las operaciones de que se trata a efectos del pago del IVA que grava las prestaciones imponibles efectuadas por el proveedor. A este respecto, una interpretación sistemática del Derecho checo pone de manifiesto que no se excluye la aplicación simultánea de estas dos medidas.

ATENCIÓN

El Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado sobre la cuestión de si es conforme con el principio de proporcionalidad aplicar, simultáneamente y a las mismas operaciones comerciales, una responsabilidad solidaria por el pago del IVA impagado y la denegación del derecho a la deducción del IVA debido a la participación en un fraude fiscal.

→ CUESTIÓN [PREJUDICIAL] PLANTEADA

«¿Se opone el artículo 205 de la Directiva [del IVA], en relación con el principio de proporcionalidad, a una práctica nacional que permite considerar que el destinatario de una prestación imponible es responsable del pago del [IVA] debido por el proveedor de dicha prestación, aunque ya se haya denegado al destinatario de la prestación imponible el derecho a deducir el impuesto por haber participado en un fraude fiscal?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

El artículo 205 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 principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que;

«no se opone a una práctica nacional que impone al sujeto pasivo destinatario de una entrega de bienes efectuada a título oneroso la obligación solidaria de pagar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) adeudado por el proveedor de esos bienes, aunque se haya denegado al destinatario de esa entrega de bienes el derecho a la deducción del IVA devengado o soportado por el motivo de que sabía o debería haber sabido que participaba en un fraude del IVA»



III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

(* Información proveniente de la Base de Datos del Ministerio de Hacienda)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL - DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Ministerio de Hacienda

III-I Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC)

JULIO, 2025

➔ A) SERIE A (RESOLUCIONES particularmente relevantes)



👉 **LGT. RESOLUCIÓN** 11.07.2025 [Resol. 7417/2023] TEAC. Sala. Tercera.

- Calificación: DOCTRINA
- Asunto: Procedimiento de recaudación. Responsabilidad subsidiaria art. 43.1.b) LGT. No naturaleza sancionadora
- Naturaleza: RECURSO EXTRAORDINARIO DEALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

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

CRITERIO
La declaración de responsabilidad subsidiaria por la causa prevista en el artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, no tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, no es de aplicación el principio ne bis in ídem que impera en el derecho sancionador.

➔ **ANTECEDENTES.**

PRIMERO. De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos: La sociedad X S.L. fue objeto de un procedimiento inspector relativo a su Impuesto sobre Sociedades 2006 y 2007 que culminó con la liquidación de una cuota a ingresar que fue ingresada parcialmente. Por el importe no satisfecho, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) realizó diversas actuaciones recaudatorias que culminaron con la declaración de fallido en fecha 25 de mayo de 2018. En fecha 24 de octubre de 2018 la AEAT declaró a DON M, administrador único de la SOCIEDAD X desde 2015, responsable subsidiario de las deudas pendientes de la citada entidad en virtud del artículo 43.1 b) de la Ley General Tributaria. Derivación



de responsabilidad que el declarado responsable impugnó ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEAR) quien, en resolución de fecha 21 de octubre de 2020 (RG 11/334/2019 y RG 11/3040/2019), anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad en los siguientes términos (el subrayado es de este Tribunal): [...], Tras la anulación de la primera derivación de responsabilidad de DON M, en fecha 17 de marzo de 2021, se notificó a DON M el inicio de un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad con base en el mismo presupuesto objetivo de responsabilidad: a saber, el artículo 43.1 b) de la Ley General Tributaria por las deudas pendientes de la SOCIEDAD X; procedimiento que culminó con la declaración de su responsabilidad en acuerdo de fecha 20 de agosto de 2021. En dicho segundo acuerdo la Administración Tributaria fundó el cese de hecho de la SOCIEDAD X del siguiente modo: [...]. Acuerdo de derivación que rechazó también la alegación del declarado responsable relativo a la imposibilidad de dictar, tras la anulación del primer acuerdo de derivación por un Tribunal Económico-Administrativo, un nuevo acuerdo de responsabilidad: [...].

SEGUNDO. Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, DON M interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía aduciendo que al haber anulado el citado Tribunal el acuerdo de derivación de responsabilidad inicialmente dictado, no cabía dictar uno nuevo con el mismo fundamento frente a DON M ya que ello supondría contravenir el principio *ne bis in idem*. El TEAR de Andalucía estimó la reclamación en los siguientes términos (el subrayado es de este Tribunal): [...].

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Andalucía, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en fecha 3 de mayo de 2023, ha interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 17 de julio de 2023, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

CUARTO. En fecha 7 de agosto de 2023 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó 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 artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

→ FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, el TEAR de Andalucía anuló en resolución RG 11/334/2019 de fecha 21 de octubre de 2020, el acuerdo de derivación de la responsabilidad tributaria de DON M, administrador único de la SOCIEDAD X desde 2015, por las deudas pendientes de la citada entidad en virtud del artículo 43.1 b) de la Ley General Tributaria ante la "falta de acreditación del cese en la actividad de la sociedad deudora". Anulación decretada por el TEAR que no fue óbice para que la AEAT dictase y notificase a DON M un nuevo acuerdo de derivación de esa misma responsabilidad tributaria que fue impugnado en esta vía económico-administrativa y cuya resolución estimatoria es la aquí recurrida por la Directora del Departamento de Recaudación. Es, precisamente, el inicio de "un nuevo procedimiento de responsabilidad sobre la base de los





mismos hechos" tras la anulación por defectos sustantivos del primer acuerdo de derivación lo que, a juicio del TEAR en la resolución aquí impugnada, funda la anulación del segundo acuerdo de derivación en tanto que "no puede la Administración volver sobre sus pasos para acopiar las pruebas que en su día no aportó pese a encontrarse a su disposición". Tesis interpretativa frente a la que reacciona la Directora aquí recurrente. Por ello, la controversia jurídica que este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) tiene que enjuiciar radica en determinar si tras la anulación total en la vía económico-administrativa por razones sustantivas de un acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria por la causa prevista en el artículo 43.1 b) de la Ley 58/2003 debido a la falta de actividad probatoria de la Administración en sus actuaciones en acreditación del presupuesto de hecho determinante de dicha responsabilidad, le cabe a la Administración Tributaria, dentro del plazo de prescripción, iniciar un nuevo procedimiento de derivación y dictar en su seno un segundo acuerdo de declaración de ese mismo presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT frente al mismo sujeto

En aras de resolver esta cuestión, en lo que concierne a la responsabilidad tributaria, interesa destacar los siguientes preceptos de la LGT: **Artículo 41 LGT. Responsabilidad tributaria [...]; Artículo 174 LGT. Declaración de responsabilidad [...]; Artículo 176 LGT. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria [...].**

TERCERO. Sobre la naturaleza del presupuesto de responsabilidad tributaria del artículo 43.1 b) LGT.

Como hemos venido analizando, la presente controversia trae causa del dictado por la Administración Tributaria de dos acuerdos de derivación de responsabilidad frente al mismo sujeto, DON M, por el mismo presupuesto de responsabilidad: a saber, el fijado en el artículo 43.1 b) de la Ley General Tributaria: **Artículo 43 LGT. Responsables subsidiarios [...].**

De la lectura del precepto se pone de manifiesto que el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad tributaria del artículo 43.1 b) LGT viene determinado por el cese de una persona jurídica teniendo obligaciones tributarias pendientes sin que su administrador, de hecho o de derecho, hubiera hecho lo necesario para su pago.

En relación al "cese de la persona jurídica "debemos advertir que es una situación de hecho caracterizada por la paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico o mercado, sin que se produzca, conforme a Derecho, la extinción y desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica. Cese cuya acreditación le corresponde a la Administración Tributaria aceptándose, a tal fin, la prueba por indicios. Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en su STS de 9 de mayo de 2013, recurso de casación 6329/2010: (la negrita y subrayado es de este Tribunal Central) [...].

De la misma forma se ha pronunciado este Tribunal, entre otras, en resolución de 18 de julio de 2019 (RG 693/2017) y la resolución de 19 de enero de 2022 (RG 746/2019), señalando en esta última [...]

De modo que es el conjunto de indicios acopiados sobre dicha situación de cese de actividad, valorados simultáneamente, lo que permite determinar si se ha producido o no el mismo, de forma que un único indicio no desvirtúa la conclusión que se pueda alcanzar del conjunto de indicios considerados.





Además, en la resolución de 26/04/2018 recaída en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 2414/2016 declaramos, con apoyo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que no es necesario que el cese tenga que venir referido a un momento o fecha concreta: [...]

Por otro lado, en relación a la conducta del administrador, cabe destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 07/03/2023 (recurso de casación nº 4926/2021), en la que el Alto Tribunal hace un recorrido sobre la jurisprudencia recaída sobre esta cuestión (la negrita es nuestra): [...]

Analizados los requisitos sobre los que descansa el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad tributaria consagrada en el artículo 43.1 b) LGT , en primer lugar, y a la vista de las alegaciones de la Directora recurrente cuando señala que "Las declaraciones de responsabilidad tributaria no son sanciones", **se torna fundamental, a juicio de este Tribunal Central, analizar si esta derivación de responsabilidad tiene naturaleza sancionadora.** Este primer análisis es, como decimos, de extrema relevancia porque **de concluirse su naturaleza sancionadora, la consecuencia práctica inmediata sería la imposibilidad de que la Administración Tributaria tramitase, tras la anulación de un primer acuerdo, un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad frente al mismo sujeto por el mismo presupuesto de responsabilidad puesto que ello contravendría el principio *ne bis in ídem*** en su vertiente procedimental en virtud del cual nadie puede ser juzgado o perseguido dos veces por un mismo hecho y fundamento. Debemos advertir que, hasta la fecha, no nos consta que el Tribunal Supremo haya declarado que el presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT tenga naturaleza sancionadora. Naturaleza sancionadora que, por el contrario, sí ha predicado respecto de algunos presupuestos de responsabilidad tributaria contenidos en la Ley General Tributaria. Es el caso de la responsabilidad tributaria solidaria contenida en el artículo 42.1 a) LGT (STS de 07/02/2023, recurso de casación 109/2021) y de la responsabilidad tributaria subsidiaria del 43.1 a) LGT (STS de 02/10/2023 recurso de casación 8791/2021). Sentencias cuyo criterio jurisprudencial ya ha sido acogido por este Tribunal Central en resoluciones que constituyen doctrina a los efectos previstos en el artículo 239.8 LGT y cuyo análisis es trascendente en la medida en que nos aportan un bagaje argumental útil en aras de enjuiciar la posible naturaleza sancionadora del presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT aquí concernido. Así, en la resolución TEAC de 15/10/2024 (RG 8680/2021) hemos declarado que anulado por tazonos de fondo por un Tribunal Económico-Administrativo un primer acuerdo de derivación de responsabilidad del artículo 42.1 a) LGT no puede la Administración Tributaria iniciar un segundo procedimiento y dictar frente al mismo sujeto un nuevo acuerdo de declaración de esa misma responsabilidad tributaria: [...]

Y, por su parte, respecto a la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT también hemos declarado la imposibilidad de que la Administración Tributaria inicie, tras la anulación del primer acuerdo de declaración de esa responsabilidad tributaria, un ulterior procedimiento para la declaración de ese mismo presupuesto de responsabilidad (resoluciones de fecha 10 de diciembre de 2024, RG 8888/2021 y RG 4484/2024):[...]

No obstante, la responsabilidad tributaria del artículo 43.1 b) LGT que aquí analizamos y, ante la inexistencia de criterio jurisprudencial que así lo establezca, a juicio de este TEAC carece de naturaleza sancionadora. Y ello porque, para esta responsabilidad, no cabe





apreciar ninguna de las notas que han llevado al Tribunal Constitucional y al Tribunal Supremo a concluir la naturaleza sancionadora de los presupuestos de responsabilidad tributaria previstos en el artículo 42.1 a) LGT y en el artículo 43.1 a) LGT. Así, en relación a la responsabilidad tributaria recogida en el artículo 42.1 a) LGT, el Tribunal Constitucional en su STC 85/2006, de 27 de marzo, afirmó que "la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes" y, por eso, "las cantidades reclamadas a estos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en el art. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora". Y, por otro lado, la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria consagrada en el artículo 43.1 a) LGT, ha sido anudada por el Tribunal Supremo en su STS de 5 de junio de 2023 (recurso de casación 4293/2021) a que es la conducta culpable del administrador la que determina la comisión por la sociedad de una infracción tributaria: [...]

Siendo, en definitiva, en palabras del Alto Tribunal en la precitada sentencia un "supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad".

Expuesto cuanto antecede, a juicio de este TEAC, ninguna de esas argumentaciones utilizadas por el Tribunal Supremo para sustentar la naturaleza sancionadora de determinados supuestos de responsabilidad cabe extrapolarlas al supuesto de responsabilidad consagrado en el artículo 43.1 b) LGT puesto que ni existe un comportamiento ilícito del administrador societario ni tampoco su conducta culpable es la causa de la comisión de la infracción tributaria.

De hecho, el Tribunal Supremo en sentencia de 9 de mayo de 2013 (rec. 6329/2010), en interpretación de los preceptos de la derogada Ley General Tributaria de 1963 equivalentes a los actuales artículos 42.1 a) LGT y 43.1 a) LGT, ahondó en la idea de que el comportamiento del administrador no es equiparable en dichos supuestos de responsabilidad tributaria (el subrayado es añadido): [...]

A fortiori, la no naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad tributaria del artículo 43.1 b) LGT se pone de manifiesto, de modo indiscutible, del hecho incontrovertible de que es un supuesto de responsabilidad que ni si quiera alcanza a las sanciones tributarias que pudiera tener pendientes la persona jurídica. De lo hasta aquí razonado se pone de manifiesto que este TEAC no puede compartir la máxima defendida por la Directora recurrente ["Las declaraciones de responsabilidad tributaria no son sanciones (esta es la razón por la que el principio non bis in ídem no les es de aplicación, dado que sólo afecta a las sanciones). Son el resultado del ejercicio de la autotutela ejecutiva"] en tanto que supone negar el carácter sancionador de todos los supuestos de responsabilidad tributaria. Expuesto lo anterior, cabe asentar adicionalmente una primera conclusión trascendente a efectos de la resolución de la controversia suscitada en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio: a saber, que no teniendo naturaleza sancionadora la declaración de responsabilidad por el artículo 43.1 b) LGT, la invocación respecto al mismo del principio non bis in ídem carece de sentido jurídico al ser una garantía específica del derecho sancionador.

Por ende, no cabe constreñir, en invocación del principio non bis in ídem en su dimensión procedimental, la facultad de la Administración Tributaria tras la anulación de un primer





acuerdo de declaración de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT, de tramitar un segundo procedimiento de derivación de la misma responsabilidad tributaria frente al mismo sujeto por ese mismo presupuesto.

CUARTO. Sobre la facultad administrativa de dictar frente al mismo sujeto un nuevo acuerdo de derivación del presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT tras la anulación total por defectos materiales del primer acuerdo.

Una vez que hemos resuelto en el fundamento de derecho anterior que no tiene naturaleza sancionadora el presupuesto de responsabilidad tributaria consagrado en el artículo 43.1 b) LGT y, por tanto, que el principio ne bis in ídem no limita las facultades administrativas de tramitar un nuevo procedimiento de responsabilidad que culmine con el dictado del correspondiente acuerdo de declaración, resta por analizar si cabe iniciar un segundo procedimiento y dictar un nuevo acuerdo de declaración de esa misma responsabilidad tributaria frente al mismo sujeto cuando ha sido anulada la primera declaración y, además, enjuiciar en qué medida dicha conclusión está condicionada al carácter de los vicios que fundamentaron la anulación de la primera declaración de responsabilidad.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, el TEAR de Andalucía en la resolución de 21 de octubre de 2020 (RG 11/334/2019) anuló el primer acuerdo de derivación de la responsabilidad tributaria por la causa prevista en el artículo 43.1 b) LGT de DON M ante la "falta de acreditación del cese en la actividad de la sociedad deudora".

Afirmaba la citada resolución: [...]

Así, si bien el TEAR no afirmó en dicha resolución de modo expreso si esa no "acreditación del cese" constituía un defecto material o formal con la correspondiente orden de retroacción de actuaciones, con ocasión de la impugnación por DON M del segundo acuerdo de declaración de ese mismo presupuesto de responsabilidad, el TEAR de Andalucía ha afirmado en la resolución aquí impugnada que había decretado la primera anulación por defectos sustantivos. Anulación por defectos sustantivos que, a su juicio, implicaba que "no cabía iniciar un nuevo procedimiento sobre la base de los mismos hechos" por lo que declara la anulación del segundo acuerdo "al margen de cualquier otra consideración". [...]

En este sentido, debemos advertir que la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo ha analizado la posibilidad de que la Administración Tributaria dicte un nuevo acto tributario en sustitución del previo anulado en atención a si la anulación del primer acto tuvo lugar por defectos materiales o por defectos formales.

A modo de síntesis y, en aras de diferenciar ambas nociones jurídicas, cabe traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2020 (recurso de casación 3500/2000) que, recogiendo su jurisprudencia previa, desarrolla la base dogmática de general aplicación en la distinción entre vicios formales y materiales: [...]

Así, con base en la citada distinción, este TEAC comparte con el Tribunal Regional que la falta de actividad investigadora y, por ende, probatoria por parte de la Administración Tributaria - "carácter genérico de las afirmaciones vertidas por parte de la Administración", sin sustrato documental y contradictorias en determinados casos con la prueba aportada por el interesado ante el TEAR- en acreditación del cese, requisito intrínseco del presupuesto de responsabilidad objeto de declaración, constituye un vicio sustantivo en la medida en que guarda relación con la aplicación de una norma concreta a un obligado tributario, esto es, con un elemento definitorio de la obligación tributaria determinada por





la Administración: en este caso, su condición de responsable ex artículo 43.1 b) LGT. Por lo que, la concurrencia de este defecto sustantivo no impide que la Administración Tributaria inicie un nuevo procedimiento en aras de la declaración frente al mismo sujeto de su responsabilidad tributaria según el presupuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1 b) LGT. En este sentido, debemos advertir que la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo ha reconocido a la Administración Tributaria la facultad administrativa de dictar un segundo acto administrativo en sustitución del previamente anulado. Facultad que ha sido denominada como "doble tiro" o del "segundo tiro" y que ha sido objeto de profusa jurisprudencia en relación al acto administrativo tributario por excelencia: a saber, la liquidación tributaria. Postulados históricos del Tribunal Supremo que se mantienen hasta la actualidad como evidencia la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2024 (recurso de casación 8287/2022) en la que se planteaba si tras la anulación de una primera liquidación, podía la Administración incoar un nuevo procedimiento inspector por el mismo concepto impositivo, con el mismo alcance parcial y el mismo objeto (comprobar la transmisión del inmueble a Caja Duero el 4 de mayo de 2007) [...]

Sentencia en la que, dicho sea, el Alto Tribunal también analizó en qué procedimiento debe dictarse la segunda liquidación que se practica tras la anulación de la primera diferenciando, a tal fin, si tal anulación se produjo por un defecto formal o por un defecto sustantivo: [...]

Y si bien, como hemos señalado anteriormente, la profusa jurisprudencia se ha referido a las liquidaciones tributarias, este Tribunal considera que iguales postulados son de aplicación en el caso de que el acto administrativo sea un acuerdo de derivación de responsabilidad. En este sentido, en la STS de 7 de junio de 2023 (recurso de casación 1194/2021) en la que el acto administrativo objeto de anulación era un acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria, si bien la anulación del primer acuerdo había tenido lugar por motivos formales y en la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistía en: "Determinar si, anulado por sentencia un acto de naturaleza tributaria, como es un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, puede la administración dictar un nuevo acto en sustitución del anterior, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción, subsanando el vicio que se apreció en la sentencia y que determinó la anulación del acto", el Alto Tribunal se remitió a los pronunciamientos jurisprudenciales contenidos en la STS de 22 de diciembre de 2020 (recurso de casación 2931/2018) y STS de 25 de marzo de 2021 (recurso de casación 3607/2019) para reconocer que la Administración puede, tras la anulación de un primer acuerdo de derivación de responsabilidad, rectificar sus fallos ya sean sustantivos o formales. [...]

A resultas de lo anterior, cabe concluir que estimada totalmente una reclamación y anulado, por ello, en vía económico administrativa por defectos sustantivos un primer acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria del artículo 43.1 b) LGT, a resultas de la insuficiente actividad investigadora y probatoria por parte de la Administración Tributaria en acreditación del presupuesto de hecho determinante de dicha responsabilidad tributaria, puede la Administración Tributaria, dentro del plazo de prescripción, iniciar un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad para, en su seno, declarar el mismo presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) frente al mismo sujeto en virtud de la doctrina jurisprudencial del doble tiro. Finalmente, debemos advertir que este Tribunal Central es concedor de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de





2024 (recurso de casación 2977/2023) siendo de destacar, a los efectos que aquí nos ocupan, los últimos dos párrafos de la sentencia, [...]

Así, del último párrafo de la sentencia podría inferirse que el Alto Tribunal estaría afirmando que invalidado por motivos sustantivos un acuerdo de derivación de responsabilidad el cual, dicho sea, carecía de naturaleza sancionadora, no sería susceptible de retroacción ni de reiteración respecto al mismo sujeto. Afirmación que, en definitiva, supondría negar en todo caso (esto es, con independencia de la prescripción) a la Administración la posibilidad de dictar un nuevo acuerdo de responsabilidad tributaria tras la anulación por defectos sustantivos del primer acuerdo.

No obstante, a juicio de este Tribunal Central, de dicha sentencia no cabe extraer tal conclusión.

En primer lugar, porque el supuesto de autos era distinto del que aquí nos ocupa. A saber, el primer acuerdo de derivación de responsabilidad que se anuló era de declaración de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1 c) LGT a la mercantil Comercialización de Bebidas del Suroeste S.L. en tanto que se había considerado sucesora de la deudora principal Alimentación y Bebidas Zafra S.L.

Anulación del acuerdo de responsabilidad tributaria de la mercantil Comercialización de Bebidas del Suroeste S.L. que se produjo en tanto que, según recoge la STS, "no concurría la responsabilidad solidaria declarada por la Administración al no existir sucesión por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas".

Y, de este modo, anulado ese primer acuerdo, la Administración Tributaria no procedió a reiterar ese mismo acuerdo de derivación de responsabilidad frente a quien ya había sido declarado responsable (Comercialización de Bebidas del Suroeste S.L.), sino que tramitó un nuevo procedimiento que culminó con la declaración de responsabilidad tributaria de un sujeto distinto, DON GINÉS, en virtud del artículo 43.1 b) LGT en su calidad de administrador de hecho o de derecho de la deudora principal que había cesado en sus actividades sin haber hecho lo necesario para el pago de las obligaciones tributarias pendientes al tiempo del cese.

Así, la cuestión con interés casacional a resolver por la STS de 22 de noviembre de 2024 (recurso de casación 2977/2023) era la siguiente: [...]

De la lectura de la cuestión con interés casacional de la precitada sentencia se pone de manifiesto que la misma era relativa a si el plazo de prescripción del derecho a derivar la responsabilidad tributaria de DON GINÉS del 43.1 b) LGT se había visto interrumpido por la tramitación del procedimiento de derivación de responsabilidad de Comercialización de Bebidas del Suroeste S.L. del artículo 42.1 c) LGT pese a haber sido este último anulado por inexistencia del presupuesto objetivo de esa responsabilidad (la sucesión en la actividad). Esto es, se analizaba la eficacia interruptiva de lo actuado con Comercialización de Bebidas del Suroeste S.L que no fue nunca responsable tributario -ya que, como dice la sentencia "aquel a quien se atribuía tal responsabilidad solidaria no lo era" por lo que "hay que concluir que nunca tuvo tal condición" para la derivación de la responsabilidad a otro sujeto (DON GINÉS).

Cuestión que es, por tanto, distinta de la que aquí nos ocupa en la que nos hemos planteado si anulado un primer acuerdo de derivación de responsabilidad por defectos sustantivos, puede la Administración dentro del plazo de prescripción, dictar un nuevo





acuerdo de la misma responsabilidad tributaria frente al mismo sujeto: en este caso, DON M.

Por ende, en la medida en que la sentencia analizaba un supuesto fáctico y jurídico distinto del que aquí nos ocupa y, ante la copiosa jurisprudencia del Tribunal Supremo en favor del doble tiro, este Tribunal Económico-Administrativo Central considera en aras de la seguridad jurídica que la jurisprudencia del doble tiro no se ha visto superada por ese inciso recogido entre paréntesis al final de la sentencia de 22 de noviembre de 2024 (recurso de casación 2977/2023) -mención que, dicho sea con todos los respetos, a nuestro juicio constituye un obiter dictum.

→ ACUERDO.

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 RECAUDACIÓN DE LA AEAT, acuerda ESTIMARLO PARCIALMENTE y fijar criterio en el sentido siguiente:

«La declaración de responsabilidad subsidiaria por la causa prevista en el artículo 43.1 b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, no tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, no es de aplicación el principio ne bis in ídem que impera en el derecho sancionador. Tras la anulación total en la vía económico-administrativa por razones sustantivas de un acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria por la causa prevista en el artículo 43.1 b) de la Ley 58/2003, a resultas de la insuficiente actividad investigadora y probatoria por parte de la Administración Tributaria en acreditación del presupuesto de hecho determinante de dicha responsabilidad tributaria, no le está vedado a la Administración Tributaria, dentro del plazo de prescripción, iniciar un nuevo procedimiento de derivación y dictar en su seno un segundo acuerdo de declaración de ese mismo presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT frente al mismo sujeto»



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

👉 **IRPF [LGT]. RESOLUCIÓN** 17.07.2025 [Resol. 3697/2025] TEAC. Sala Primera.

- Concepto: Impuesto Renta Personas Físicas.
- Calificación: Doctrina
- Naturaleza: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO
- Recurrente: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

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

→ **ASUNTO:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español. Artículo 93 Ley 35/2006, del IRPF. Imputación de rentas inmobiliarias por vivienda habitual.





CRITERIO

«Aquellos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación del régimen especial para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, recogido en el artículo 93 de la Ley 35/2006 del IRPF ("régimen de impatriados") deberán tributar por las rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos sitos en territorio español no afectos a actividades económicas, con independencia de que constituyan su vivienda habitual.»

→ ANTECEDENTES.

PRIMERO. De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

La obligada tributaria DOÑA X presentó la autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF) del ejercicio 2020 utilizando, a tal fin, el modelo 151 previsto para los trabajadores desplazados en territorio español acogidos al régimen especial del artículo 93 de la Ley 35/2006 reguladora del IRPF. En su autoliquidación presentada hizo constar como domicilio habitual el sito en el municipio B de la Comunidad de Madrid, indicando que era titular del pleno dominio del mismo (clave de titularidad 1).

Mediante comunicación notificada en fecha 07/03/2023 se inició procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada IRPF de 2020 cuyo alcance incluía, entre otros aspectos, "comprobar las imputaciones de renta inmobiliaria sujetas a tributación en el Régimen Especial para trabajadores desplazados a territorio español del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según los datos que constan en nuestras bases de datos." La Oficina Gestora, dictó liquidación provisional en la que, entre otros conceptos, regularizó la existencia de una renta inmobiliaria imputada no declarada por DOÑA X por el inmueble de su propiedad sito en el Municipio B.

La obligada tributaria interpuso frente al acuerdo de liquidación recurso potestativo de reposición aduciendo que era su vivienda habitual y que, por ende, no era procedente la imputación de renta inmobiliaria.

La oficina gestora desestimó el recurso con apoyo en varias sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sentencia TSJ de Madrid nº 364/2018 recaída en Procedimiento Ordinario 933/2017; Sentencia TSJ de Madrid nº 362/2018 recaída en Procedimiento Ordinario 863/2017), en las que se ha declarado que en el régimen especial de trabajadores desplazados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el inmueble en el que el contribuyente reside genera renta inmobiliaria imputada. **SEGUNDO.** Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, la interesada DOÑA X interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Madrid. En particular, la interesada discutía la imputación de renta inmobiliaria cuantificada por la Administración Tributaria por entender que "no se trata de un elemento sobre el que exista una renta real o potencial, por lo que se trata de un supuesto de no sujeción", así como otras cuestiones referidas a otros elementos de la liquidación provisional tales como la tributación de las aportaciones a planes de pensiones y retenciones.

Resolución TEAR de Madrid impugnada (RG 28/21428/2023): [...] «En méritos a lo expuesto, procede la estimación de la demanda, reconociendo al actor el derecho a la





exención de la vivienda habitual de imputación de renta inmobiliaria» **TERCERO**. Frente a la citada resolución del TEAR de Madrid, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 12 de diciembre de 2024, ha interpuesto la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT el día 14 de febrero de 2025, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La Directora recurrente delimita del siguiente modo la controversia jurídica a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio: [...]. Concluye la Directora su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

«Aquellos contribuyentes que opten por la aplicación del Régimen especial para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, recogido en el artículo 93 de la LIRPF ("régimen de impatriados") deberán tributar por las rentas imputadas de inmuebles sitios en territorio español no afectos a actividades económicas, con independencia de que constituyan su vivienda habitual» **CUARTO**. En fecha 28 de marzo de 2025 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó 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 artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente.

Así, DOÑA X ha presentado alegaciones en las que, en síntesis, aduce que el gravamen de la renta inmobiliaria imputada tiene su razón de ser en la existencia de una renta potencial a la que renuncia el propietario; renta que, sin embargo, no existe en la vivienda habitual. Argumentación a la que anuda el literal del artículo 12 TRLIRNR según el cual se grava la obtención de renta en territorio español para concluir que la vivienda habitual no genera renta ni real ni potencial en territorio español.

→ **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

PRIMERO

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO.

Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si los contribuyentes del IRPF que opten por la aplicación del régimen especial para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, recogido en el artículo 93 LIRPF ("régimen de impatriados") deben tributar por el importe correspondiente a las rentas imputadas correspondientes al bien inmueble urbano que constituye su vivienda habitual en territorio español.

Recordemos que la Administración Tributaria había defendido tal tributación en aplicación de la normativa del IRNR -tesis que apoyó en sede del recurso de reposición con varias sentencias del TSJ de Madrid que habían concluido la procedencia de la imputación de renta inmobiliaria- y, sin embargo, haber estimado el TEAR de Madrid en la resolución





impugnada la improcedencia de tal tributación en aplicación de una posterior sentencia del citado Tribunal.

Controversia que hemos de resolver a la luz de la normativa aplicable contenida fundamentalmente en la Ley 35/2006 del IRPF y el Texto Refundido de la Ley del IRNR aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004:

Artículo 93 LIRPF. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Redacción aplicable *ratione temporis* vigente a partir del 1/1/2015.

Y, en segundo lugar, porque no podemos desconocer la distinta naturaleza jurídica del IRPF y del IRNR puesto que el primero es un impuesto personal que grava la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.

Adecuación de la tributación a las circunstancias personales y familiares del contribuyente que ocasiona la existencia de preceptos

diversos que permiten adecuar a las mismas su tributación efectiva, tal y como el precepto que aquí nos ocupa puesto que, como ha afirmado el Tribunal Constitucional en su sentencia 295/2006, de 11 de octubre, la imputación de rentas se produce porque la misma manifiesta "una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real -no hay un ingreso efectivamente producido- sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son Regulación legal que es objeto de desarrollo reglamentario en los artículos 113 a 120 del Real Decreto 439/2007 por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, cabiendo destacar los siguientes preceptos:

- Artículo 113 RIRPF. Ámbito de aplicación;
- Artículo 114 RIRPF. Contenido del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes;

Por su parte, la normativa del IRNR relevante a efectos de resolver la controversia aquí suscitada se compone, fundamentalmente, de los siguientes preceptos:

- Artículo 13 TRLIRNR. Rentas obtenidas en territorio español. Redacción vigente a su entrada en vigor;
- Artículo 24 TRLIRNR. Base imponible. Redacción vigente a su entrada en vigor.

Así, el apartado quinto del citado artículo 24 TRLIRNR se remite para la determinación de la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español al artículo 87 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo; remisión que ha de entenderse realizada en la actualidad al artículo 85 de la Ley 35/2006.

Artículo 85 LIRPF. Imputación de rentas inmobiliarias. Redacción vigente a partir de 1/1/2015 [...].

TERCERO. Juicio de este TEAC.

[...]

Por ende, la respuesta a la cuestión controvertida pasa por determinar si la remisión normativa que realiza el artículo 24.5 TRLIRNR al artículo 85 LIRPF conlleva la no imputación de renta inmobiliaria por la vivienda habitual del contribuyente.





Respuesta que, a juicio de este Tribunal Central, es negativa por varios motivos.

En primer lugar, porque tal remisión se produce no en el contexto de la delimitación del hecho imponible (artículo 13 TRLIRNR), sino en el marco del artículo 24 que regula la base imponible del IRNR.

Concepto jurídico-tributario de "base imponible" que es definido en el artículo 50 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general Tributaria (LGT) como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible: [...]

Así, en la determinación de la obligación tributaria principal se trata de manera diferenciada el hecho imponible y la base imponible siendo esta última una mera cuantificación del hecho imponible.

Y ello no es baladí porque pone de manifiesto que realizándose en la normativa del IRNR la remisión normativa al artículo 85 LIRPF no en el contexto del artículo 13, sino del artículo 24, la misma sólo puede servir para medir de forma cuantitativa el hecho imponible que ya ha sido delimitado por el propio artículo 13 pero nunca para delimitar, interpretar o integrar el perímetro del hecho imponible del IRNR.

En este sentido, una vez que una ley delimita el hecho imponible, la regulación legal de la base imponible puede conllevar que la misma incluso sea 0 euros por la realización de tal hecho imponible tal y como ocurre en los supuestos de exención total o plena, pero no sería jurídicamente correcto interpretar la normativa de la base imponible de forma tal que conllevara sujetar a gravamen hechos u operaciones que, en realidad, no hubieran supuesto la realización del hecho imponible.

Todo ello evidencia que la razón de ser de la remisión normativa contenida en el artículo 24.5 TRLIRNR al artículo 85 LIRPF es un simple fruto de que habiendo previsto el IRNR la sujeción por la renta imputada por la titularidad de bienes inmuebles urbanos sitios en territorio español, sin embargo, no ha previsto la cuantificación de tal hecho imponible, esto es, de la base imponible generada por la imputación de rentas. Falta de cuantificación en la normativa del IRNR de la renta inmobiliaria imputada que se subsana con la remisión normativa a la normativa del IRPF que sí contiene reglas cuantitativas de determinación de tal imputación de rentas: a saber, la aplicación del 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo o el 1,1 por ciento si el mismo ha sido revisado.

Por tanto, debemos concluir que el legislador del IRNR se ha remitido al artículo 85 LIRPF únicamente en aras de la determinación de tal renta imputada, esto es, de su cuantificación, pero en ningún caso para la delimitación del hecho imponible que se contiene en el artículo 13 h) TRLIRNR sin remisión alguna a la normativa IRPF.

Así, el supuesto de sujeción y la consecuente realización del hecho imponible que fija el artículo 13 h) TRLIRNR no puede interpretarse, completarse ni integrarse a la luz del concepto de renta inmobiliaria imputada que prevé la normativa del IRPF que únicamente es aplicable en aras de la cuantificación del hecho imponible específico previsto por la normativa IRNR.

De este modo, sería jurídicamente impreciso entender con base en la normativa del IRPF qué es una renta inmobiliaria imputada a efectos del IRNR o especificar qué tipo de bienes generan tal imputación en el IRNR, sino que una vez que el artículo 13 h) TRLIRNR ha





delimitado la sujeción únicamente por la titularidad por personas físicas de bienes inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas, se remite al IRPF para su cuantificación.

Realizar tal extrapolación supondría confundir el hecho imponible que ha delimitado la normativa del IRNR -y, como decimos, sin laguna legal ni remisión normativa- con la cuantificación de la base imponible para el específico supuesto de realización del hecho imponible del artículo 13. h) TRLIRNR. Imprecisión jurídica no sólo terminológica, sino que también supondría desconocer los pasos que han de seguirse para la determinación de la obligación tributaria principal y que exige, ab initio delimitar los supuestos de no sujeción y, con posterioridad, analizar la cuantificación de la base imponible.

Por ende, realizándose ex artículo 13. h) TRLIRNR el hecho imponible por la mera titularidad de un bien inmueble urbano sito en territorio español y, con independencia de que el mismo pueda considerarse la vivienda habitual de su titular, será exigible el IRNR que se cuantificará, ex artículo 24.5 TRLIRNR, de conformidad con el artículo 85 LIRPF.

Lo anterior conduce a que este TEAC deba estimar el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio no compartiendo la conclusión jurídica alcanzada por el TEAR de instancia en la resolución impugnada.

Sentado lo anterior, quiere este TEAC ahondar en que, como bien afirma la Directora recurrente, no existe como ya hemos puesto de manifiesto laguna legal en el IRNR a completar por el IRPF ni tampoco en que la conclusión que hemos alcanzado en líneas precedentes de la procedencia de tributar por la renta imputada del inmueble urbano en el que se reside habitualmente sea una consecuencia jurídica indeseada del legislador o que conllevaría vulnerar principios constitucionales.

Así, entendemos que no debe caerse en argumentaciones simplistas tales como que la falta de mención a la vivienda habitual constituiría una omisión no intencionada del legislador o, incluso, una laguna legal en la medida en que se entendiese como razonable que la regulación del IRNR no ha contemplado como excepción a la imputación de rentas inmobiliarias la titularidad de la vivienda habitual sita en España en tanto que, por definición, el contribuyente del IRNR no habitaría con habitualidad vivienda alguna en territorio español.

La razón es que, como bien aduce la Directora recurrente, el legislador a la hora de determinar la deuda tributaria del IRPF para los sujetos acogidos al régimen del artículo 93 LIRPF no ha realizado una remisión en blanco a la normativa del IRNR, sino que ha establecido exclusiones en la aplicación de determinados preceptos y, al tiempo, reglas específicas que se apartan de la estricta aplicación de la normativa del IRNR tales como la fijación de tipos distintos de gravamen. Ello evidencia que, de haberlo querido, podría haber previsto no sólo la no sujeción por la titularidad de bienes inmuebles urbanos afectos a actividades económicas, sino también el caso de la vivienda habitual.

susceptibles de generar un rendimiento al que "renuncia" su titular -el que podría obtenerse mediante su arrendamiento- estamos ante una "renta potencial "susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas ". Renta potencial que, sin embargo, no existiría en la vivienda habitual del contribuyente puesto que la tenencia a su disposición no denota una capacidad económica entendida como una renta potencial, sino una mera cobertura de una necesidad vital básica.





Adecuación que, sin embargo, no se produce, ni se debe producir, en el IRNR. A fortiori, este TEAC también considera que, a nivel conceptual, tampoco sería jurídicamente válido oponer a la conclusión previamente alcanzada principios constitucionales tales como el principio de igualdad.

En este sentido, hemos de recordar que el principio de igualdad constitucional en su vertiente de igualdad material exige que a iguales supuestos de hecho se le apliquen iguales consecuencias jurídicas, impidiendo dar un trato desigual a los sujetos que se encuentran en la misma situación.

Sin embargo, no cabe colegir que los contribuyentes del IRPF que determinan su deuda por el IRPF se encuentran en la misma situación que los que la determinan por el IRNR según las especialidades previstas en el régimen especial para trabajadores desplazados. En este sentido, es pacífico que el trato fiscal que se da a ambos contribuyentes es muy dispar - si bien justificado por razones de política económica- pero ello en sí mismo impide realizar interpretaciones que supongan ir decidiendo, precepto a precepto, al sujeto que potencialmente puede acogerse al régimen del artículo 93 LIRPF qué régimen de tributación le es más conveniente. Ello, claro está, supondría atribuir a los contribuyentes acogidos al régimen especial para trabajadores desplazados el poder de decidir unilateralmente alteraciones en la relación jurídico-tributaria que, por definición, es indisponible.

Por eso, la libre elección que tienen los contribuyentes que adquieren su residencia fiscal por su desplazamiento a territorio español y con sujeción al resto de requisitos exigidos por el artículo 93 LIRPF de decidir si determinan la deuda del IRPF en aplicación de tal normativa -tributando, en definitiva, por su renta mundial pero en adecuación a sus circunstancias personales y familiares y con un elenco diverso de incentivos fiscales- o, en aplicación de la normativa del IRNR con las especialidades previstas en el artículo 93LIRPF, debe realizarse ponderando la tributación a la que quedará sujeto el contribuyente bajo ambos regímenes jurídicos.

Tributación que, como decimos, tiene implicaciones jurídicas diversas que trascienden de la mera imputación de renta inmobiliaria por la vivienda habitual, al afectar no solo a aspectos de la obligación tributaria material, sino también a obligaciones tributarias formales como es la excepción de la obligación de presentación del modelo 720 para los sujetos acogidos a este régimen especial.

Así, la decisión de tributar por el régimen ordinario del IRPF o de determinar su deuda tributaria por el régimen del IRNR exige de dichos sujetos la toma en consideración de las muy distintas implicaciones fiscales que ambos regímenes jurídicos conllevan debiendo, a tal fin, tomar en consideración que por el inmueble urbano de su propiedad sito en territorio español tendrá renta inmobiliaria imputada calculada sobre el valor catastral según las reglas cuantitativas previstas en el artículo 85 LIRPF: a saber, el 2 por ciento del valor catastral o el 1,1 por ciento si el mismo ha sido revisado proporcionalmente al número de días que corresponda cada período impositivo.

→ ACUERDO

Por lo expuesto, 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 de La AEAT, acuerda ESTIMARLO y fijar criterio en el sentido siguiente:

«Aquellos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación del régimen especial para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, recogido en el artículo 93 de la Ley 35/2006 del IRPF ("régimen de impatriados") deberán tributar por las rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas, con independencia de que constituyan su vivienda habitual»



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 **IS. RESOLUCIÓN** 17/07/2025 [Resol.1267/2025]. TEAC. Sala Primera.

- Concepto: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
- Calificación: Doctrina
- Asunto: Deducción por actividades de investigación y desarrollo (I+D+i). Artículo 35 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. (LIS). Exigencia de la consignación de la deducción en la autoliquidación del período de generación. Cambio de criterio de la Dirección General de Tributos (DGT). Confianza legítima.
- Naturaleza: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO
- Recurrente: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

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

CRITERIO

La acreditación del derecho a aplicar la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica del Impuesto sobre Sociedades (I+D+i) sólo puede realizarse mediante la inclusión de su importe en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se genera o mediante su reconocimiento en tal período en una liquidación administrativa, ya sea tras un procedimiento de comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio, presentada en el plazo legalmente previsto en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.

La consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V 1511-2022 de fecha 24 de junio de 2022 al cambiar expresamente su criterio anterior, exigiendo que la deducción figure en la declaración del período de su generación, determinó que cesara el halo de confianza legítima que la Administración Tributaria, a través de la DGT, había creado con su contestación en consultas vinculantes V 802-2011, V 0297-2012, y V 2400-2014.

No obstante, la existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí de la Dirección General de Tributos plantea un problema relacionado directamente con el principio de la protección de la confianza legítima en virtud del cual, siendo el momento trascendente en la determinación de la confianza legítima el de presentación de la autoliquidación del





Impuesto sobre Sociedades del periodo en que se generó la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, hemos de diferenciar los siguientes supuestos:

A) Para los períodos impositivos en que la autoliquidación se presente con posterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos, si las autoliquidaciones se presentaron sin consignar la deducción generada en dichos períodos, los contribuyentes deberán instar la correspondiente rectificación de dichas autoliquidaciones sin poder invocar que la Dirección General de Tributos les había generado la confianza legítima de la inexigibilidad de su previa consignación, puesto que ya al tiempo de autoliquidar no era conforme a derecho que actuaran siguiendo un criterio administrativo que había sido superado.

B) En relación con los períodos impositivos cuya autoliquidación se presentó con anterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos, la relevancia de la confianza legítima como corolario del principio de seguridad jurídica ha de proteger la decisión de no consignar la deducción no pudiendo la exigencia postrera de tal consignación erigirse en un requisito sobrevenido que prive de la efectiva deducción a quienes ajustaron su actuación al criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación. Por tanto, la posterior aplicación de la deducción que se hubiera generado en tales períodos impositivos no exige su previa consignación en el período de generación.

[Unificación de Criterio. En igual sentido resolución TEAC de 17 de julio de 2025 dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 5685-2024.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 1 de octubre de 2024, recaída en la reclamación nº 46/2036/2023 interpuesta frente al acuerdo de inadmisión de la solicitud de rectificación del Impuesto sobre Sociedades 2017.

→ ANTECEDENTES.

PRIMERO. De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

En fecha 25 de julio de 2022 el contribuyente, SOCIEDAD X, presentó escrito instando la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), modelo 200, ejercicio 2017, considerando que dicha autoliquidación había perjudicado sus intereses legítimos, al no incluirse en la misma la deducción por las actividades de innovación tecnológica.

El órgano gestor inadmitió la solicitud de rectificación por entender que el interesado pretendía incorporar en su autoliquidación IS 2017 la deducción generada en el período impositivo 2016; pretensión que contravendría el criterio administrativo vigente que exigía que las citadas deducciones se consignen en el período impositivo de su generación, sin ser posible su acreditación espontánea en un período posterior. Decía el acuerdo de inadmisión: [...]





SEGUNDO. Frente al acuerdo de inadmisión de la solicitud de rectificación IS 2017 instada, la SOCIEDAD X interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de la Comunidad Valenciana que fue tramitada con número de RG 46/2036/2023. El Tribunal Regional estimó parcialmente la reclamación ordenando la retroacción de actuaciones en los siguientes términos: [...]

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 9 de octubre de 2024, ha interpuesto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el día 7 de enero de 2025, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El Director recurrente delimita del siguiente modo la controversia jurídica a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio: [...]

CUARTO. En fecha 14 de enero de 2025 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó 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 artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

→ FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tiene que resolver radica en determinar si es posible acreditar el derecho a aplicar deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) del Impuesto sobre Sociedades mediante su consignación ex novo como deducciones pendientes de aplicación en la declaración tributaria de un período impositivo distinto al de su generación o, si por el contrario, debe exigirse su consignación en el período impositivo de su generación, ya sea tras un procedimiento de comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación.

En aras de resolver tal controversia hemos de partir de la normativa jurídica aplicable contenida fundamentalmente en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

- Artículo 35 LIS. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Redacción vigente a partir del 25/06/2020. [...]

- Artículo 39 LIS. Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo. Redacción vigente a partir 01/01/2021. [...]

El plazo de aplicación de las deducciones pendientes por actividades de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades de 18 años ya se preveía en el artículo 44 del derogado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo





4/2004, afirmándose también en la Disposición transitoria trigésimo sexta del citado cuerpo legal añadido por el Real Decreto Ley 12/2012:

- Disposición transitoria trigésimo sexta TRLIS. Deducciones pendientes de aplicar. [...]
- Por otro lado el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece: [...]
- Por su parte, el 66 bis en su redacción vigente tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015 [...]
- Y el artículo 120.3 LGT afirma en relación a las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones: [...]

TERCERO. Análisis de la resolución del TEAR impugnada: aplicación de la resolución TEAC de 22/02/2024, RG 3132/2022.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, el TEAR en la resolución impugnada anuda el fallo estimatorio a la aplicación de la resolución TEAC de 22/02/2024, RG 3132/2022.

Resolución para, cuya comprensión, hemos de partir de la STS de 24/10/2023 (recurso de casación 6519/2021).

En el supuesto de autos de dicha sentencia se discutía si el contribuyente podía aplicar en su autoliquidación IS 2009 deducciones por I+D+i que habría generado en los períodos impositivos 2005 y 2006 (prescritos) y en los períodos no prescritos IS 2007 y 2008. Sin embargo, en las declaraciones de los citados períodos no había consignado la deducción correspondiente a los mismos.

Así, las cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia se refieren precisamente a la cuestión que aquí nos ocupa: [...]

Sentencia que este Tribunal Central ya ha tenido ocasión de analizar con motivo de la resolución de fecha 22/02/2024 de la reclamación (RG 3132/2022) en la que declaramos: [...]

Por ende, se pone de manifiesto que, si bien el Tribunal Supremo reconoció en la citada sentencia al contribuyente que tenía derecho a incluir en la base de la deducción por I+D+i del período impositivo 2009 los gastos incurridos en períodos previos, el Alto Tribunal no analizó con carácter general -desvinculado del caso concreto- la licitud de exigir como requisito sustancial para aplicar la deducción por I+D+i que su importe hubiera sido previamente consignado.

Conclusión que es de gran relevancia para la resolución de la presente unificación de criterio porque al no haber fijado la citada STS un criterio jurisprudencial que resuelva la cuestión controvertida desvinculado del caso concreto y, ante la ausencia de un pronunciamiento posterior, no cabe la declaración de inadmisibilidad del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por inexistencia de criterio a unificar.

Y, en este sentido, en relación a la resolución TEAC RG 3132/2022 compartimos con la Directora recurrente que la misma tenía por objeto analizar si el obligado tributario podía acreditar, a través de la solicitud de rectificación instada en fecha 8 de abril de 2019, las deducciones por I+D+i generadas en los períodos impositivos 2006 a 2011 que, sin embargo, no habían sido consignadas en las autoliquidaciones correspondientes a tales





períodos. Pretensión que le fue negada al contribuyente por la AEAT por entender que estaba prescrito el derecho a instar la rectificación de tales períodos.

Tesis interpretativa que no aceptó este TEAC con la consecuente estimación de la reclamación económico-administrativa y que, en definitiva, no era sino fruto de que la AEAT había rechazado la pretensión del contribuyente en atención a la prescripción de la obligación tributaria pese a que el criterio administrativo vinculante y reiterado de la Dirección General de Tributos permitía acreditar las deducciones por I+D+i mediante su consignación ex novo como deducciones pendientes de aplicación en la declaración tributaria de un período impositivo distinto al de su generación.

Así, la resolución de este TEAC RG 3132/2022 que aplica el TEAR en la resolución impugnada juzgaba un supuesto de hecho idéntico al analizado por la STS de 24/10/2023 (recurso de casación 6519/2021) en el que, en síntesis, se reconocía al contribuyente, por mor de la aplicación de las consultas vinculantes de la DGT, su derecho a acreditar ex novo deducciones que estarían pendientes sin haberse consignado en el período impositivo de generación al margen de la prescripción del citado período impositivo.

Sin embargo, el caso que aquí nos ocupa, plantea una casuística distinta en la que, si bien es cierto la controversia también versa sobre la posibilidad de acreditar ex novo en un período posterior deducciones por I+D+i, ello se plantea con posterioridad a que la Dirección General de Tributos haya cambiado el criterio que había mantenido en las consultas vinculantes previas que condujeron tanto al Tribunal Supremo en la STS de 24/10/2023 (recurso de casación 6519/2021) como a este TEAC en la resolución RG 3132/2022 a la estimación de la pretensión del obligado tributario.

CUARTO. De la exigencia de la consignación de la deducción en el período impositivo de su generación.

Una vez que hemos puesto de manifiesto que la STS citada no nos permite concluir si es posible acreditar deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) del Impuesto sobre Sociedades mediante su consignación ex novo como deducciones pendientes de aplicación en la declaración tributaria de un período impositivo distinto al de su generación o, si por el contrario, debe exigirse su consignación en el período impositivo de su generación, ya sea tras un procedimiento de comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación, hemos de tener en cuenta la evolución de los criterios administrativos relativos a esta cuestión.

Como resulta de la Sentencia del Tribunal Supremo, la Dirección General de Tributos a través de la contestación a las consultas vinculantes V 802-2011, V 0297-2012, y V 2400-2014, mantuvo una posición a favor de permitir al contribuyente aplicar deducciones de I+D+i en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades sin exigir que el citado crédito fiscal estuviera consignado en la autoliquidación del período impositivo en que se produjeron los gastos que conformaban la base de la deducción. Así, entendía que la cuantía de la deducción que se habría generado en un determinado período impositivo pero que no fue consignada, aun cuando dicho período impositivo estuviera prescrito, podría aplicarse en los períodos impositivos que concluyesen dentro del plazo de los 18 años a contar desde la finalización del período impositivo en que se produjeron los gastos correspondientes siempre que se justificase su procedencia y cuantía de acuerdo con el artículo 105 LGT.





Sin embargo, la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V 1511-2022 (fecha salida 24/06/2022) en relación a las deducciones por I+D+i ha cambiado expresamente su criterio previo por entender que la doctrina contenida en las resoluciones de este Tribunal Económico Administrativo Central de 23/03/2022 (RG 514/2020 y RG 4379/2018) aunque referidas a las deducciones por doble imposición internacional e interna, "resulta de aplicación, igualmente a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica regulada en el artículo 35 de la LIS" . Resoluciones en las que este Tribunal Central concluyó que tales deducciones debían acreditarse mediante su inclusión en la declaración del período impositivo de su generación, no siendo posible consignarlas ex novo en un período impositivo posterior:

- Resolución TEAC RG 514/2020 de 23/03/2022 (el subrayado es añadido): [...]

- Resolución TEAC RG 4379/2018 de 23/03/2022 (el subrayado es añadido): [...]

De forma que, en la consulta V 1511-2022 (fecha salida 24/06/2022) la Dirección General de Tributos cambia expresamente de criterio concluyendo que las deducciones por I+D+i sólo podrán aplicarse cuando su importe haya sido objeto de previa consignación en las autoliquidaciones correspondientes al período impositivo en que se generaron.

Consulta Vinculante DGT V 1511-2022 (fecha salida 24/06/2022) -el subrayado es añadido-: [...], Criterio que la Dirección General de Tributos ha reiterado en la consulta V 1718-24 de 11/07/2024: [...]

Pues bien, este Tribunal Central comparte con la Dirección General de Tributos que el criterio que mantuvimos en las resoluciones anteriormente transcritas RG 514/2020 y RG 4379/2018, es igualmente de aplicación a las deducciones por I+D+i del Impuesto sobre Sociedades; criterio que era el que ya había aplicado este Tribunal Central en la resolución de fecha 5 de abril de 2018 (RG 3395/2014) en la que afirmamos que "la forma correcta de actuar cuando se pretende aplicar una deducción procedente de ejercicios anteriores que no fue objeto de declaración en su momento es solicitar la rectificación de la autoliquidación del período en que ese haya generado la deducción, a fin de reflejar en la misma las deducciones que correspondan a los gastos devengados en cada período". Resolución que, si bien fue anulada por el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 24-10-2023 (rec. casación 6519/2021), tal y como hemos señalado anteriormente, tal anulación trajo causa de haber apreciado el Alto Tribunal identidad con las consultas vinculantes de la DGT sin que, como venimos afirmando, la misma entrase a valorar el fondo del asunto al margen de tal identidad.

Tesis de este Tribunal Central que es consecuencia directa de la regulación positiva que, pese a sus evoluciones, se ha mantenido estable en el ordenamiento jurídico tributario.

Así, el artículo 106.4 de la Ley 58/2003 según redacción dada a su entrada en vigor ya establecía que "la procedencia y cuantía de las deducciones cuya aplicación se pretenda, cuando tuviesen su origen en ejercicios prescritos, deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales".

Precepto cuya redacción se modificó sustancialmente con la entrada en vigor de la Ley 34/2015 pero sin que tal regulación quedase superada a resultas de la inclusión en la LGT del artículo 66 bis. Precepto -reproducido en el anterior Fundamento de Derecho Segundo- que específicamente anuda el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la





Administración a comprobar e investigar las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación al fin del plazo de declaración del período en que se generó el derecho a aplicar dichas deducciones y que, al mismo tiempo, dispone en su apartado tercero que, expirado tal plazo de prescripción, el contribuyente deberá aportar las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las deducciones.

Así, se aprecia que las sucesivas normas tributarias han anudado la acreditación de la deducción pendiente a la aportación de la autoliquidación en que se incluyó la deducción; exigencia que también se ha positivizado en la normativa del impuesto sobre sociedades al establecer expresamente el artículo 39.6 de la Ley 27/2014 que transcurrido el plazo del derecho a comprobar e investigar, "el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil" siendo, a tal fin, relevante mencionar que el Preámbulo de la Ley 27/2014 anudó esta reforma al derecho de los contribuyentes a instar la rectificación de sus autoliquidaciones - reforma que, por tanto, ahonda en la idea de la necesidad de que la deducción esté debidamente consignada en el período de

Exigencia que es plenamente compatible con el criterio interpretativo que este TEAC mantiene en relación con la acreditación de las bases imponibles negativas (BIN). Así, en la reciente resolución de 22 de mayo 2025, RG 7028/2022 hemos declarado: [...]

A resultas de lo expuesto y, ante la ausencia de doctrina del Tribunal Supremo que determine de forma directa y con carácter general, desvinculado del caso concreto, si debe exigirse o no, como requisito sustancial para la deducción por I+D+i de un ejercicio, que los importes de deducción correspondientes previamente se hubieran incluido en las autoliquidaciones de los ejercicios en los que los proyectos innovadores se efectuaron, y los gastos e inversiones correspondientes se produjeron, este Tribunal Central considera que la acreditación del derecho a aplicar la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica del impuesto sobre sociedades (I+D+i) sólo puede realizarse mediante la inclusión de su importe en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se genera o mediante su reconocimiento en tal período en una liquidación administrativa, ya sea tras un procedimiento de comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio, presentada en el plazo legalmente previsto en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.

QUINTO. Sobre la confianza legítima.

Una vez que hemos fijado en el fundamento de derecho precedente que es exigible la consignación de la deducción por I+D+i en el período impositivo de su generación, es necesario analizar, en aras de dar una adecuada respuesta a la controversia jurídica suscitada en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, la incidencia temporal del cambio de criterio operado por la Dirección General de Tributos en contestación a su consulta V 1511-2022 de 24/06/2022.

La existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí de la Dirección General de Tributos plantea un problema relacionado directamente con el principio de protección de la confianza legítima; principio de creación jurisprudencial que si bien se ha analizado tradicionalmente como contraste al principio de seguridad jurídica con el principio de





legalidad en el marco de cambios normativos, es igualmente predicable a los cambios de criterios interpretativos de la Administración.

Principio cuya eficacia, si bien depende de las concretas circunstancias del caso, sí exige la concurrencia de algunos requisitos generales que delimitan su naturaleza y alcance, tal y como analizó el Tribunal Supremo en la sentencia de 13 de junio de 2018 (recurso 2800/2017): [...]

Principio al que también este TEAC se ha referido con ocasión de la resolución de diversas reclamaciones económico- administrativas tal y como afirmamos en la resolución dictada en unificación de criterio de fecha 25 de abril de 2023 (RG 3146/2022) en la que decíamos: [...]

Expuesto cuanto antecede, hemos de afirmar que las consultas vinculantes dictadas por la Dirección General de Tributos desde el año 2011, constituyeron un signo externo de la Administración Tributaria público, notorio y conocido.

Así, fue un explícito criterio hermenéutico publicado por la Administración Tributaria desde 2011 que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades no necesitaban consignar en su autoliquidación la deducción por I+D+i en aras de su posterior aplicación.

No obstante, la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V 1511-2022 con fecha de salida 24/06/2022 al cambiar expresamente el citado criterio interpretativo exigiendo que la deducción figurase en la declaración del período de su generación como requisito para su posterior aplicación o acreditación, determinó que cesara, desde tal fecha, el halo de confianza legítima que la Administración Tributaria, a través de la DGT, había creado en los contribuyentes a través de la contestación a sus consultas vinculantes. Fecha que debe ponerse en relación con el momento en el que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades presentan las autoliquidaciones de los distintos períodos impositivos en que se generan las deducciones por I+D+i , pues es en ese momento cuando se materializa la decisión del contribuyente afectada por el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos: a saber, la decisión sobre la exigencia de consignar, como requisito para su posterior aplicación, las deducciones por I+D+i generadas en el período impositivo objeto de declaración.

Esto es, tal y como declaramos en la resolución de este TEAC (RG 4189/2019) de 23/03/2022, "la buena fe y confianza legítima han de asentarse en el criterio existente cuando dicha autoliquidación se presenta"; sin perjuicio, claro está, como así señaló este Tribunal Central en resolución de 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) de que en determinadas situaciones más complejas distintas de la que aquí nos ocupa y que requieren la adopción de decisiones económicas o de inversión de envergadura y un desarrollo en el tiempo (como por ejemplo, operaciones de reestructuración empresarial acogidas a un régimen especial, etc.), determinar como referente temporal de la confianza legítima el momento de presentar la autoliquidación puede no resultar adecuado, habiendo de ponderarse otros hitos temporales relevantes.

Por tanto, siendo en este caso el momento trascendente en la determinación de la confianza legítima el de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del periodo en que se generó la deducción, hemos de diferenciar los siguientes supuestos:

A) Para los períodos impositivos en que la autoliquidación se presente con posterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la DGT





(esto es, con carácter general períodos impositivos IS 2021 y siguientes para los contribuyentes con período impositivo coincidente con el año natural): los contribuyentes no podrán legítimamente ampararse en el criterio administrativo previo, puesto que en el momento de la presentación de su autoliquidación sabían o debían saber que la efectiva aplicación de la deducción generada en dicho período quedaba condicionada a su consignación en la misma.

Así, en el caso de que se presentaran las correspondientes autoliquidaciones sin consignar la deducción generada en dichos periodos, los contribuyentes deberán instar la correspondiente rectificación de dichas autoliquidaciones sin poder invocar que la Dirección General de Tributos les había generado confianza legítima de la inexigibilidad de su previa consignación puesto que ya al tiempo de autoliquidar no era conforme a derecho que actuaran siguiendo un criterio administrativo que había sido superado.

B) En relación con los períodos impositivos cuya autoliquidación se presentó con anterioridad al cambio de criterio -24 de junio de 2022- (en principio, salvo posibles interrupciones de la prescripción- alcanzaría a los períodos impositivos coincidentes con el año natural del IS previos a 2021): la relevancia de la confianza legítima como corolario del principio de seguridad jurídica ha de proteger la confianza de los ciudadanos que ajustaron su conducta tributaria a los criterios administrativos vigentes al tiempo de presentar su declaración cuando, posteriormente, los mismos se ven superados.

Además, no es baladí tomar en consideración que, si bien en otros supuestos de cambios interpretativos, el análisis de cómo incide el mismo en la situación individualizada de cada contribuyente no es posible realizarlo de forma absoluta o general, en el presente caso es indiscutible que el cambio de criterio operado por la Dirección General de Tributos en la consulta V 1511-2022 fue desfavorable para la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades al condicionar la aplicación de la deducción por I+D+i al cumplimiento de un requisito que, hasta la fecha, no se había exigido: a saber, que la acreditación de la deducción debía realizarse únicamente mediante su consignación en la declaración del período impositivo de generación -ya sea fruto de la autoliquidación originaria o de una liquidación administrativa tras un procedimiento de comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio-.

Así, si bien el cambio de criterio operado por la Administración era legítimo, su aplicación a situaciones jurídicas pretéritas supondría un claro lastre al principio de confianza legítima y al principio de buena administración.

Exigencia de este requisito de previa consignación de la deducción en la declaración del período de generación que no es únicamente limitativo u obstativo de la efectiva aplicación de la deducción en algunos períodos impositivos, sino que incluso podría llegar a ser plenamente imposibilitante de la aplicación de la deducción generada pero no consignada en los períodos impositivos que, a la fecha del cambio de criterio operado por la DGT (a saber, 24/06/2022) se encontrase prescrito el derecho del contribuyente a instar la rectificación de su autoliquidación.

Desigual consecuencia que exige de este TEAC un análisis individualizado de ambos escenarios si bien, como seguidamente se verá, la conclusión jurídica última que alcanzamos es la misma.





Así, en primer lugar, en relación con los períodos impositivos que se encontrasen prescritos a la fecha del cambio de criterio operado por la DGT y que, en principio, salvo posibles interrupciones de la prescripción alcanzaría a los períodos impositivos coincidentes con el año natural del IS previos a 2017, la aplicación del nuevo criterio conllevaría, ante la no consignación ab initio por el contribuyente de la deducción en la autoliquidación y ante la imposibilidad legal de realizarla tras el cambio de criterio de la DGT instando la rectificación de la autoliquidación de dicho período por encontrarse prescrito, la ineludible e irremediable pérdida del derecho a deducir en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos la deducción generada en el período prescrito pero no consignada.

Y ello sería una solución jurídica que este TEAC no puede aceptar porque supondría una manifiesta vulneración del principio de confianza legítima y del principio de capacidad económica puesto que de la conjunción de la aplicación del nuevo criterio y de la prescripción del derecho a instar la rectificación del período de generación de la deducción, resultaría que el contribuyente se viera plenamente privado de la posibilidad de hacer valer su derecho a la deducción.

Esto es, en la medida en que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades presentaron las autoliquidaciones del citado tributo sin consignar la deducción por I+D+i y, sin haber instado en los 4 años posteriores su rectificación puesto que la misma seguía siendo innecesaria según la tesis mantenida por la DGT, la exigencia postrera de tal consignación cuando ya no cabe rectificar la autoliquidación no puede erigirse en un requisito sobrevenido que prive de la efectiva deducción a quienes ajustaron su actuación al criterio administrativo que estuvo vigente no solo al tiempo de presentar la autoliquidación, sino incluso durante la totalidad del plazo de prescripción del derecho a liquidar tales obligaciones tributarias. Así, la decisión que realizaron de no consignar la deducción debe quedar amparada por el principio de protección de la confianza legítima cuando posteriormente la DGT cambia de criterio.

A resultas de lo anterior, este TEAC concluye que no es exigible para la aplicación de la deducción por I+D+i generada en períodos impositivos prescritos a fecha 24/06/2022 exigir su previa consignación en la declaración correspondiente a los mismos.

De conformidad con lo antedicho, este Tribunal Central no comparte la conclusión final de la DGT en la consulta vinculante V 1511- 2022 en la que, tras afirmar que estaba modificando su criterio, afirma en relación a la no consignación por el obligado tributario de las deducciones correspondientes a los períodos 2011 a 2016 que "no parece que se cumplan los requisitos señalados en los párrafos precedentes para poder aplicar las deducciones (...) ni parece que, para su consignación, dichas autoliquidaciones puedan ser objeto de rectificación al tratarse de periodos impositivos prescritos" (la negrita y el subrayado son añadidos): [...]

En segundo lugar, en relación con los períodos impositivos del IS que hubieran sido autoliquidados pero que no se encontrasen prescritos a la fecha del cambio de criterio operado por la DGT -que, en principio, al margen de posibles interrupciones de la prescripción, serían los períodos impositivos IS 2017 a 2020- hemos de enjuiciar si es exigible para la posterior aplicación de la deducción por I+D+i generada en los citados períodos impositivos que la misma figure en su declaración tributaria.





Ciertamente, en estos períodos impositivos a diferencia de los previamente analizados, no existiría impedimento legal alguno para que los contribuyentes que se hubieran amparado al tiempo de presentar la autoliquidación en las consultas previas de la Dirección General de Tributos, tras la publicación de la consulta de 24/06/2022 que cambió expresamente su criterio, insten la rectificación de sus autoliquidaciones en aras de consignar las deducciones por I+D+i generadas.

No obstante, como afirmó la Audiencia Nacional en su sentencia de 17/04/2019 (recurso 866/2016), "el hecho de que recaiga sobre el contribuyente la obligación, no solo material del pago del tributo, sino la formal de declararlo, identificarlo, determinarlo, calcularlo, cuantificarlo y, en su caso pagarlo, supone un esfuerzo y una carga nada despreciable de modo que resulta manifiestamente contradictorio que un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente".

Interpretación jurídica de la Audiencia Nacional que este TEAC comparte en relación a estos períodos impositivos no prescritos a la fecha de cambio de criterio puesto que si bien el nuevo criterio no privaría a los contribuyentes de manera absoluta de su derecho a la deducción (puesto que todavía podrían instar la rectificación de la autoliquidación), sí les es perjudicial en tanto que les impone a posteriori precisamente este nuevo coste de cumplimiento de su obligación tributaria del IS.

Todo ello nos lleva a concluir que en relación a los períodos impositivos no prescritos a 24/06/2022 que fueron autoliquidados siguiendo el criterio administrativo entonces vigente -si bien superado dentro del plazo de prescripción-, no cabe exigir a los contribuyentes la rectificación de la autoliquidación como requisito previo para la aplicación de la deducción.

De conformidad con lo antedicho, este Tribunal Central no comparte la conclusión de la DGT en la consulta vinculante V 1718-2024 en la que exige la rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2019 y 2020 para la consignación de las deducciones de I+D+i generadas en ellos

Y esta tesis postulada por este Tribunal Central es coherente con la que mantuvimos con ocasión de la resolución dictada en unificación de criterio de fecha 29/05/2023 (RG 8937/2022).

En dicha resolución concluimos que sí estarían amparados por el principio de confianza legítima los contribuyentes del IRPF que no hubieran incluido en su autoliquidación los intereses de demora que hubieran percibido con una devolución de ingresos indebidos satisfecha por la Administración Tributaria por considerarlos no sujetos según la STS de 3/12/2020 (recurso de casación 7763/2019) cuando posteriormente el Alto Tribunal cambia su criterio declarando que los mismos "se encuentran sujetos y no exentos del IRPF constituyendo una ganancia patrimonial".

En la citada resolución centrábamos el debate jurídico del siguiente modo cuestionando si sería posible que se sometiera a tributación los intereses percibidos en los períodos impositivos 2020 y/o 2021 (períodos no prescritos) que se habrían considerado como no sujetos por el contribuyente:





Resolución TEAC de 29/05/2023 (RG 8937/2022): [...]

Concluyendo este TEAC tras citar la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 13/06/2018, recurso de casación 2800/2017) y la SAN de 17/04/2019 (recurso 866/2016) anteriormente transcritas en la presente resolución, que la decisión del contribuyente de calificar como no sujetos a tributación esos intereses quedaba amparada por la confianza legítima: [...]

Por lo expuesto, en relación a la situación jurídica individualizada de quien fue reclamante en primera instancia ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, este TEAC ha de concluir que en relación a la deducción generada en el período impositivo 2016, siendo su período impositivo coincidente con el año natural, el período de declaración del IS 2016 se extendía desde el 1/07/2017 hasta el día 25/07/2017 por lo que se encontraba prescrito a la fecha del cambio de criterio operado por la DGT. Por ello, la posterior aplicación de la deducción por I+D+i generada en el citado período impositivo no estaría condicionada, por mor del nuevo criterio de la Dirección General de Tributos, a su previa consignación en la declaración del citado período.

Finalmente, y en relación con la alegación del Director recurrente sobre la incidencia en las consultas de la DGT de la reforma operada en la LGT con la entrada en vigor del artículo 66 bis introducido por la Ley 34/2015, hemos de precisar que la ratio decidendi de la STS de fecha 24/10/2023 (recurso de casación 6519/2021) se determinó en atención a las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos; Centro Directivo que si bien ha cambiado de criterio en relación a las deducciones por I+D+i lo ha hecho en atención a los criterios interpretativos que este TEAC había fijado en relación a la deducción por doble imposición internacional e interna y no en atención al cambio normativo operado por la Ley 34/2015. Esto es, la DGT ha cambiado de criterio por entender aplicable a las deducciones por I+D+i la exigencia de consignación que este TEAC delimitó en las citadas deducciones por doble imposición pero sin contenerse en la citada consulta referencia alguna al cambio normativo operado en la Ley General Tributaria.

→ **ACUERDO**

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT, acuerda ESTIMARLO PARCIALMENTE y fijar criterio en el sentido siguiente:

«La acreditación del derecho a aplicar la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica del Impuesto sobre Sociedades (I+D+i) sólo puede realizarse mediante la inclusión de su importe en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se genera o mediante su reconocimiento en tal período en una liquidación administrativa, ya sea tras un procedimiento de comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio, presentada en el plazo legalmente previsto en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.

La consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V 1511-2022 de fecha 24 de junio de 2022 al cambiar expresamente su criterio anterior, exigiendo que la deducción figure en la declaración del período de su generación, determinó que cesara





el halo de confianza legítima que la Administración Tributaria, a través de la DGT, había creado con su contestación en consultas vinculantes V 802-2011, V 0297-2012, y V 2400-2014.

No obstante, la existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí de la Dirección General de Tributos plantea un problema relacionado directamente con el principio de la protección de la confianza legítima en virtud del cual, siendo el momento trascendente en la determinación de la confianza legítima el de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del periodo en que se generó la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, hemos de diferenciar los siguientes supuestos:

A) Para los períodos impositivos en que la autoliquidación se presente con posterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos, si las autoliquidaciones se presentaron sin consignar la deducción generada en dichos períodos, los contribuyentes deberán instar la correspondiente rectificación de dichas autoliquidaciones sin poder invocar que la Dirección General de Tributos les había generado la confianza legítima de la inexigibilidad de su previa consignación, puesto que ya al tiempo de autoliquidar no era conforme a derecho que actuaran siguiendo un criterio administrativo que había sido superado.

B) En relación con los períodos impositivos cuya autoliquidación se presentó con anterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos, la relevancia de la confianza legítima como corolario del principio de seguridad jurídica ha de proteger la decisión de no consignar la deducción no pudiendo la exigencia postrera de tal consignación erigirse en un requisito sobrevenido que prive de la efectiva deducción a quienes ajustaron su actuación al criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación. Por tanto, la posterior aplicación de la deducción que se hubiera generado en tales períodos impositivos no exige su previa consignación en el período de generación»

→ B) SERIE B (**Otras resoluciones**)

★ IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

👉 **ISD. RESOLUCIÓN** 23/07/2025 [Resol. 7134/2023] TEAC. Sala Cuarta

- Calificación: No vinculante
- Asunto: Reducción autonómica catalana por adquisición de participaciones de empresas. Afectación de bienes la actividad económica. Elementos destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo. Bien arrendado al sujeto pasivo por precio igual o superior al de mercado: no afectación.
- Naturaleza: RECURSO DE ALZADA DE DIRECTOR GENERAL
- Recurrente: AGENCIA TRIBUTARIA DE CATALUNYA





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

CRITERIO

En interpretación de lo previsto en el apartado 2.2.a) del artículo 1 del Decreto de la Generalitat de Catalunya 414/2011, se considera que únicamente se recogen dos supuestos en los que los bienes no se consideran afectos a la actividad, uno, los elementos destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco y, dos, los que se cedan por precio inferior al de mercado a personas o entidad vinculadas. Por tanto, en ningún caso podrá considerarse que, si el bien estaba destinado exclusivamente al uso personal del transmitente y fue arrendado por precio igual o superior al de mercado, el bien se encuentra afecto pues, de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, no se establece posibilidad alguna de que una contraprestación superior a la de mercado implique considerar la afectación, límite que si se establece respecto a las personas o entidades vinculadas.

Este criterio es el recogido en la Resolución de la Dirección General de Tributos y Juego de Cataluña por la que se resuelve la Consulta Vinculante número V47/21 bis de 29 de julio de 2022 que a su vez se remite a las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sentencias 716/19, de 26 de septiembre, y 769/19, de 10 de octubre, cuyos razonamientos jurídicos y conclusión este Tribunal Central comparte.

[Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT]

→ ACUERDO

Por lo expuesto,

«Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el presente recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución»



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 **IVA. RESOLUCIÓN** 15/0/2025 [7350-2024]. TEAC. Sala Primera.

- Concepto: Impuesto sobre el Valor Añadido
- Calificación: Doctrina
- Asunto: Base imponible. Inclusión del IVA en el importe de la contraprestación recibida por entregas regularizadas como no exentas realizadas en el marco de una operatoria claramente defraudatoria. Art. 89.Tres.2º de la Ley del IVA.
- Naturaleza: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO
- Recurrente: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

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





CRITERIO

«En aquellos supuestos, como el que nos ocupa, en los que el sujeto pasivo ha declarado y facturado unas operaciones como exentas, y más tarde, a través de las correspondientes liquidaciones, la Administración tributaria ponga de manifiesto que tales operaciones no son exentas, sino que las mismas han devengado unas cuotas de IVA en el marco de una operatoria claramente defraudatoria, y exija tales cuotas devengadas y no repercutidas de ese sujeto pasivo, que no podrá rectificarlas para recuperar las de sus adquirentes porque lo impide el art. 89.Tres.2º de la Ley del IVA, deberá considerarse que los importes percibidos por el sujeto pasivo por tales operaciones incluyen el IVA (IVA incluido)»

Unificación de Criterio.

NOTA: Relacionado con criterio jurisprudencial STS de 27/09/ 2017, recurso de casación 194/2016; STS de 19/02/2018, dictadas en los rec. casac. nºs 192/2016, 198/2016 y 195/2016; STS de 26/02/2018, rec. casac. nº 112/2017; STS de 20/02/2018, rec.casac.nº196/2016; STS de 12/03/2018, rec. casac. nº165/2016; STS de 15/03/2018, rec. casac. nº 151/2016; y STS de 16/07/2020,rec.casac. 1816/2018; STJUE de 7 de noviembre de 2013, asuntos C-249/2012 y C-250/2012, Tulica y STJUE de 1-7-2021 AsuntoC-521/19; y resoluciones TEAC de 18/09/2018 (RG 8979/2015) y de 20/07/2022 (RG 7638/2020).

→ ACUERDO

Por todo ello, **EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA A.E.A.T.**, acuerda **DESESTIMARLO**, fijando el siguiente criterio:

«En aquellos supuestos, como el que nos ocupa, en los que el sujeto pasivo ha declarado y facturado unas operaciones como exentas, y más tarde, a través de las correspondientes liquidaciones, la Administración tributaria ponga de manifiesto que tales operaciones no son exentas, sino que las mismas han devengado unas cuotas de IVA en el marco de una operatoria claramente defraudatoria, y exija tales cuotas devengadas y no repercutidas de ese sujeto pasivo, que no podrá rectificarlas para recuperarlas de sus adquirentes porque lo impide el art. 89.Tres.2º de la Ley del IVA, deberá considerarse que los importes percibidos por el sujeto pasivo por tales operaciones incluyen el IVA (IVA incluido)»

III-II DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

(Información procedente de la Base de Datos del Ministerio de Hacienda)

MAYO - JUNIO/2025

 MAYO/2025

1. CONSULTAS VINCULANTES (con inclusión de particulares)



LEY GENERAL TRIBUTARIA
(LGT)





✓ LGT. Consulta Vinculante V0849-25 (20.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0849-25

■ **Consultante expone que:** se dedica al desarrollo de software de gestión empresarial

■ **Consultante pregunta:** ¿qué se entiende por “transacciones” a los efectos de las letras b), c) y d) del apartado primero del artículo 201.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria?

■ **Contestación:**

El artículo 201.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), en adelante LGT, fue introducido por el apartado veintiuno del artículo decimotercero de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE de 10), en adelante Ley 11/2021, con el siguiente literal: [...]

De forma simultánea a la introducción del artículo 201 bis de la LGT, el apartado cuatro del artículo decimotercero de la Ley 11/2021 incorporó al ordenamiento tributario la obligación formal de la que trae causa la referida infracción tributaria, añadida al artículo 29.2 de la LGT: [...]

En este sentido, se puede afirmar que el artículo 29.2.j) de la LGT establece una obligación que afecta a los productores, comercializadores y usuarios de programas o sistemas informáticos o electrónicos que soporten determinados procesos o sistemas de los obligados tributarios que desarrollan actividades económicas: el contable, el de facturación y el de gestión. La nueva obligación consiste en que dichos programas o sistemas garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos.

Adicionalmente, conviene añadir que el artículo 29.2.j) de la LGT posibilita que reglamentariamente se regulen las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales. Y en aplicación de dicha habilitación, se ha aprobado 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), en adelante RSIF.

Asimismo, la disposición final tercera del citado real decreto prevé su desarrollo por Orden ministerial. Y en este sentido, las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido referidas en el RSIF 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 1 de diciembre), se han desarrollado mediante 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), en adelante Orden.

Por consiguiente, de lo expuesto en los dos párrafos anteriores se desprende que, de las tres categorías de sistemas y programas informáticos respecto de los que se establece la obligación a que se refiere el artículo 29.2.j) de la LGT (contable, facturación y gestión empresarial), a fecha de publicación de esta consulta, se ha procedido exclusivamente al desarrollo reglamentario de los requisitos y especificaciones técnicas de aquellos que soportan los procesos de facturación.

Pues bien, en los textos normativos anteriores no existe una definición jurídica de qué se entiende por transacción.

Una vez sentado lo anterior, resulta preciso indicar lo dispuesto en el artículo 12 de la LGT sobre la interpretación de las normas tributarias: [...]

Por su parte, el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil dispone lo siguiente: [...]

Por tanto, debe tenerse en cuenta que la finalidad última de los artículos 29.2.j) y 201 bis de la LGT es impedir o dificultar la producción, comercialización, uso o simple tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación u ocultación de datos contables, de facturación y de gestión.

En este sentido, con carácter general, no existe una definición jurídica o técnica del término "transacción". Por tanto, habrá que acudir a su significado usual de conformidad con la finalidad última mencionada, a la cual se dirige el régimen normativo.

Así, la acepción 2 del diccionario de la RAE señala que "transacción" es "trato, convenio, negocio". Ello unido a la finalidad indicada, así como la propia redacción del artículo 29.2.j) de la LGT cuya indemnidad supone el bien jurídico protegido del artículo 201 bis del mismo texto legal, hace que se interprete el término "transacción" como cualquier operación de negocio que sea objeto de registro en un sistema o programa informático o electrónico que soporte los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas.

Conforme a lo anterior, a título de ejemplo y con carácter enunciativo y no limitativo, en el caso de sistemas informáticos utilizados para soportar los procesos contables, podría considerarse como "transacción" cualquier anotación contable en los libros de contabilidad obligatorios (diario, mayor...) o auxiliares; en el caso de sistemas informáticos utilizados en los procesos de facturación, sería cualquier operación de entrega de bienes o prestación de servicios que se documente mediante factura; y si fueran sistemas utilizados para soportar los procesos de gestión empresarial de cualquier otra naturaleza, podría ser toda anotación de datos resultantes de la actividad desarrollada, tales como la gestión de stocks y pedidos, gestión de albaranes, gestión de pagos y cobros, gestión financiera y gestión de personal, etc.



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
(IRPF)

✓ IRPF. 1.ª Consulta Vinculante V0779-25 (05.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0779-25

■ **Consultante expone que:** "Cuando se suscriben unas arras penitenciales para la compra de un inmueble y el comprador decide desistir de la compra pierde las arras penitenciales, teniendo éstas consideración de pérdida patrimonial no derivada de la transmisión de elementos patrimoniales. Mi duda es la siguiente, si en dicho proceso de compra ha actuado como intermediario una inmobiliaria, la cual ha percibido por dicha intermediación una comisión, el hecho de que el comprador desista de la operación no supone el reintegro de la inmobiliaria al comprador de la totalidad de la comisión de compra, si no solo de una parte ya que la otra parte la inmobiliaria se la queda en concepto de mediación por desistimiento".

■ **Consultante manifiesta que:** «Mi duda es la siguiente, si en dicho proceso de compra ha actuado como intermediario una inmobiliaria, la cual ha percibido por dicha intermediación una comisión, el hecho de que el comprador desista de la operación no supone el reintegro de la inmobiliaria al comprador de la totalidad de la comisión de compra, si no solo de una parte ya que la otra parte la inmobiliaria se la queda en concepto de mediación por desistimiento»

■ **Consultante pregunta:** si el «pago de la comisión de intermediación también tendrá consideración de pérdida patrimonial no derivada de transmisiones patrimoniales al estar estrictamente vinculada con el desistimiento de la compra»

■ **Contestación:**

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33 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, artículo que en su apartado 1 establece que "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".

Con este concepto, esta Dirección general viene manteniendo el criterio (consultas V2424-06, V1266-07 y V-0598-08, entre otras) que la pérdida de arras o señal (indemnización o compensación desde la posición del vendedor) constituye una variación en el valor del patrimonio del contribuyente (pérdida patrimonial) que no deriva de la transmisión de un elemento patrimonial, pérdida patrimonial que, desde su consideración como renta general, procederá integrar en la base imponible general (artículos 45 y 48 de la Ley del Impuesto).

Cuestión distinta son los honorarios satisfechos a la inmobiliaria interviniente en la operación de compraventa frustrada. Para su análisis se hace preciso acudir al apartado 5





del mismo artículo 33 antes citado, donde se establece que "no se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: [...]"

Desde esta consideración legal de las pérdidas patrimoniales, el pago de los honorarios satisfechos al intermediario (inmobiliaria) se configura como un supuesto de aplicación de renta al consumo del contribuyente, pues supone un pago por la prestación de servicios de aquella (la inmobiliaria) por su labor de intermediación en la compraventa frustrada, por lo que no puede efectuarse su cómputo como pérdida patrimonial.

✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0935-25 (27.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0935-25

■ **Consultante expone que:** planea efectuar la venta de un inmueble obteniendo bitcoins en contraprestación. En concreto, la contraprestación se pagaría en bitcoins.

■ **Consultante manifiesta que:** la venta se efectuaría al margen de la actividad económica que pudiera ser desarrollada, en su caso, por el consultante.

■ **El consultante pregunta:** sobre la calificación y tributación de la operación. ¿Sujeción al IVA o al ITP?

■ **Contestación**

En primer lugar, debe señalarse que el Reglamento (UE) 2023/1114 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de mayo de 2023, relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifican los Reglamentos (UE) 1093/2010 y (UE) 1095/2010 y las Directivas 2013/36/UE y (UE) 2019/1937, define el concepto de criptoactivo en su artículo 3.1.5) como "una representación digital de un valor o de un derecho que puede transferirse y almacenarse electrónicamente, mediante la tecnología de registro distribuido o una tecnología similar". Se trata de un concepto amplio que puede abarcar distintos tipos de activos virtuales, entre ellos, las monedas virtuales o criptomonedas.

Por su parte, el artículo 1.5 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, dispone:

"5. Se entenderá por moneda virtual aquella representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central o autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda legalmente establecida y que no posee estatuto jurídico de moneda o dinero, pero que es aceptada como medio de cambio y puede ser transferida, almacenada o negociada electrónicamente."

Desde el punto de vista del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este Centro Directivo viene considerando en diversas consultas vinculantes (V0999-18, V1149-18) y V1948-21, entre otras) a las monedas virtuales o criptomonedas como bienes inmateriales.

Siendo esto así, la venta de un inmueble a cambio de una cantidad de criptomonedas constituye una permuta, conforme al artículo 1.538 del Código Civil, que dispone: [...]"

En el ámbito de la imposición directa, 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 no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), establece: [...]

En consecuencia, la venta del inmueble a cambio de criptomonedas que pueda efectuar el consultante al margen de una actividad económica dará lugar a la obtención de renta que se calificará como ganancia o pérdida patrimonial conforme al citado artículo 33.1 de la LIRPF, cuya cuantificación deberá realizarse conforme a lo previsto en los artículos 34.1.a), 35 y 37.1.h) de la LIRPF.

El artículo 34.1.a) de la LIRPF establece con carácter general que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, valores que, en el caso de transmisiones a título oneroso, vienen definidos en el artículo 35 de la LIRPF, que dispone: [...]

Por su parte, el artículo 37.1 de la LIRPF, que recoge determinadas normas específicas de valoración de las ganancias y pérdidas patrimoniales, en su letra h), establece que cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda: [...]

La ganancia o pérdida patrimonial así determinada deberá integrarse, en el periodo impositivo en el que tenga lugar la alteración patrimonial, en la base imponible del ahorro del consultante de conformidad con los artículos 46.b) y 49 de la LIRPF.

En el ámbito de la imposición indirecta, y, en particular, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD), el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, (en adelante, TRLITPAJD), dispone en la letra A) de su apartado 1 lo siguiente: [...]

Por su parte, el artículo 8 del TRLITPAJD, relativo al sujeto pasivo, establece: [...]

Asimismo, el artículo 10 del TRLITPAJD, regulador de la base imponible, dispone: [...]

Por último, sobre la cuota tributaria, el artículo 11 del TRLITPAJD establece: [...]

Por otra parte, el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (en adelante, RITPAJD), estipula en su artículo 23: [...]

En el supuesto objeto de consulta, conforme a la información facilitada, el consultante actuaría en la venta del inmueble a cambio de criptomonedas como vendedor del inmueble y la operación no se efectuaría en el ejercicio de una actividad económica desarrollada por él.

Siendo consideradas las monedas virtuales o criptomonedas como bienes inmateriales por la doctrina de este Centro Directivo, la operación planteada constituye una permuta en los términos establecidos en el artículo 1538 del Código Civil. Por lo tanto, en el ámbito de la imposición indirecta, y en lo que se refiere al ITP y AJD, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 del RITPAJD, cada uno de los permutantes deberá tributar por el valor comprobado de lo que adquiera, salvo que el declarado sea superior, siendo el tipo de gravamen aplicable el que corresponda a la naturaleza de los bienes adquiridos.





En el presente caso, el consultante adquiere criptomonedas a cambio de la entrega de un inmueble. Por lo tanto, el consultante, como sujeto pasivo adquirente, deberá tributar por ITP y AJD, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición de las criptomonedas consideradas bienes inmateriales. No obstante, esta sujeción se producirá siempre que el transmitente de las criptomonedas no actúe en esta operación como empresario o profesional en el ejercicio de su actividad económica y la misma no constituya una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD.

La base imponible de esta operación -la adquisición de criptomonedas- se determinará conforme a lo previsto en el 10 del TRLITPAJD por el valor de mercado de las criptomonedas, salvo que el valor declarado, el precio o la contraprestación pactada por los interesados sean superiores al valor de mercado, en cuyo caso se tomará la mayor de estas cantidades como base imponible. En cuanto al tipo de gravamen aplicable, será el tipo que, conforme a la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, haya aprobado la Comunidad Autónoma, en este caso, el tipo correspondiente a los bienes muebles.

2. CONSULTAS VINCULANTES (Reseñas)



LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

✓ **LGT. Consulta Vinculante V0850-25** (20.05.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La entidad consultante, con naturaleza jurídica de confederación nacional, plantea una serie de cuestiones con motivo de la incorporación de la letra j) al artículo 29.2 y del artículo 201 bis a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 28 de diciembre).

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** En relación con los artículos 29.2.j) y 201 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

1. Qué se considera programa o sistema informático. Y si la definición engloba a sistemas o programas de facturación o gestión que se pueden tener en formato hoja de cálculo, por ejemplo. 2. Qué ocurrirá con aquellos programas de los que se disponga con anterioridad al desarrollo reglamentario si no cumplen los requisitos que se establezcan. Si se aplica esta infracción a los programas o sistemas fabricados, producidos o comercializados con anterioridad al 10 de octubre de 2021, fecha en la que entra en vigor esta obligación, y en consecuencia se deben dejar de comercializar, si no se adapta a lo establecido en esta nueva disposición. 3. Si debe entenderse que puede llevarse a cabo cualquier modificación o supresión de registros o anotaciones en los programas o sistemas informáticos siempre y cuando quede registro y trazabilidad de ellos. 4. Qué datos debe incluir esa trazabilidad y si la misma debe ser visible desde el mismo programa en el momento de la inspección o es necesario que exista una exportación en un formato,





→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0850-25

CONCLUSIONES

1ª «A la vista de lo anterior, en tanto en cuanto actualmente no existe una definición jurídica concreta de “sistemas y programas informáticos” que soporten los procesos contables o de gestión, aunque sí de facturación, dicha última definición establecida en el artículo 1.2 del RSIF resultaría aplicable analógicamente, mutatis mutandis, para esclarecer qué se entendería por sistemas y programas informáticos que soportan los procesos contables o de gestión.

Por consiguiente, que un programa concreto así como cualquier combinación posible de hardware y software, sean constitutivos de un sistema informático de los comprendidos en el artículo 29.2.j) de la LGT, estará supeditado a la posibilidad de realizar las acciones enunciadas en los términos mencionados, relativas a la entrada, procesamiento y conservación de la información que en ellos se introduzca. No obstante, esta cuestión se configura como una cuestión de hecho que deberá ser aprobada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho según establece el artículo 106 de la LGT, ante los órganos de aplicación de los tributos de la Administración tributaria, a quienes corresponderá valorarlas»

2ª «A la vista de las disposiciones reproducidas, 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»

3ª «Conforme con lo anterior, en el caso concreto de los sistemas informáticos de facturación, cualquier modificación y supresión de los datos registrados tendrá que realizarse, en su caso, en el marco de las obligaciones y los procedimientos regulados en el RSIF y la Orden»

4ª «Por lo que se refiere a la trazabilidad en cualquier otro ámbito de los sistemas y programas informáticos soporten los procesos contables o de gestión, distintos de la facturación, no habiendo desarrollo reglamentario que regule una forma específica de asegurar la trazabilidad de tales los registros, esta deberá someterse a las prácticas que sean comunes en la auditoría informática, evitándose, por tanto, prácticas que supongan en general la ocultación de los registros anulados, omitidos o alterados»





IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0814-25 (13.05.2025)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. En 2022, el consultante tuvo excesos de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. En la declaración del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas de 2023 no aplicó la reducción del exceso de aportaciones de ejercicios anteriores.

■ CUESTIÓN PLANTEADA. Posibilidad de reducir el exceso de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social en los años 2024 a 2027.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0814-25

CONCLUSIÓN

«Por tanto, considerando que el exceso hubiera debido ser objeto de reducción en el ejercicio inmediato siguiente (2023), respetando los límites anuales máximos de reducción previstos en la LIRPF, el consultante no podrá reducir dicho exceso en los ejercicios siguientes»

✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0772-25 (05.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0772-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. Refiere el consultante que en 2016 "fue víctima de una estafa a través de internet, mediante la realización de operaciones binarias (trading) ofrecidas por un supuesto intermediario financiero que operaba de forma fraudulenta. A consecuencia de esta actividad, el consultante entregó una cantidad total de 90.000 euros, sin que se produjera posteriormente la devolución del capital ni rendimiento alguno. La plataforma y el supuesto operador desaparecieron sin dejar rastro. En 2016 se presentó denuncia penal, y actualmente existe un procedimiento judicial abierto, sin que hasta la fecha se haya localizado al presunto autor de la estafa ni recuperado cantidad alguna. A día de hoy, no existe resolución judicial firme que declare la insolvencia del estafador ni archivo definitivo del procedimiento, aunque este se encuentra paralizado y sin avances sustanciales desde hace años".

■ CUESTIÓN PLANTEADA. "¿En qué momento podrá considerar la pérdida patrimonial como definitiva y deducible en su declaración del IRPF, conforme al artículo 33 de la Ley del IRPF?".

CONCLUSIONES





«1ª Expuesto lo anterior, en el supuesto consultado —de considerarse existente un derecho de crédito en los términos expuestos— no podría entenderse producida una pérdida patrimonial respecto a la inversión realizada, pues el derecho de crédito correspondiente a esa inversión no se encontraría en situación que pudiera determinar para el consultante en 2024 una pérdida patrimonial en los términos recogidos en el artículo 14.2.k), pues no se ha producido ninguna de las circunstancias en él recogidas. En este punto, procede indicar que la circunstancia referida en el número 3º de la referida letra k) se concreta en el procedimiento de ejecución forzosa.

Por tanto, no existiendo procedimiento concursal que pudiera dar lugar a la existencia de alguna de las circunstancias previstas en los números 1º y 2º del artículo 14.2. k), ni habiéndose iniciado tampoco un procedimiento judicial de ejecución del que hubiera transcurrido el plazo de un año desde su inicio (14.2.k.3º) no procede computar ninguna pérdida patrimonial»

«2ª En cuanto a la justificación de esta pérdida (cuando esta pueda entenderse concurrente), procede indicar que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”, tal como dispone el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por tanto, el consultante podrá acreditar a través de los medios de prueba admitidos en Derecho la existencia de la pérdida patrimonial, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá —en el ejercicio de sus funciones y a efectos de la liquidación del impuesto— la valoración de las pruebas que se aporten como elementos suficientes para determinar su existencia y su imputación temporal»

«Finalmente, respecto a la integración de esta pérdida (cuando esta se haya producido) en la base imponible del impuesto cabe señalar que el hecho de no proceder de una transmisión de elementos patrimoniales conllevará su consideración como renta general (así lo determina el artículo 45 de la Ley 35/2006), por lo que su integración se realizará en la base imponible general — incorporándose en la declaración del IRPF con esa configuración de pérdida patrimonial que no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales—, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 48 de la misma ley»



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ **IVA. 1ª Consulta Vinculante V0842-25** (22.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0842-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La consultante es una entidad mercantil que adquirió un vehículo en 2024, se dedujo en un cincuenta por ciento la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido soportada en la adquisición y, el mismo día, lo transmitió a un concesionario.





■ CUESTIÓN PLANTEADA. Deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición del vehículo y sujeción al Impuesto de su posterior transmisión.

CONCLUSIONES

«1ª En consecuencia, en el presente caso, al haberse producido una determinación incorrecta de las cuotas repercutidas, y no concurriendo ninguna de las circunstancias señaladas en el apartado tres del artículo 89 de la Ley, el consultante debe proceder a efectuar la rectificación, siempre que hubiera emitido la factura correspondiente en el plazo de un año desde la fecha de devengo del impuesto, como así parece haber ocurrido en el supuesto objeto de consulta»

«2ª 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»

«3ª En consecuencia, dado que la rectificación se produce como consecuencia de una determinación incorrecta de las cuotas repercutidas, el sujeto pasivo debe incluir la diferencia en una declaración-liquidación complementaria correspondiente al periodo de declaración de devengo de la operación, salvo que dicha rectificación se deba a un error fundado de derecho, en cuyo caso también podrá hacerlo en la declaración-liquidación del periodo de declaración en que se deba efectuar la rectificación»

✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V0861-25 (22.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0861-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. La consultante, que tiene su domicilio fiscal en Reino Unido, forma parte de un grupo empresarial dedicado a la distribución de piezas y recambios de automóviles. Cuenta en territorio de aplicación del impuesto con una filial que actúa como distribuidor local de sus productos. La consultante es la que decide la estrategia de compras del grupo, seleccionando los proveedores estratégicos y negociando con ellos determinados aspectos como descuentos, ajustes o incentivos para sus empresas. Una vez finalizado el proceso de selección y negociación con los proveedores, los distribuidores locales de cada país pueden solicitar a la consultante los pedidos correspondientes de los proveedores estratégicos. De esta forma, la consultante adquiere las piezas y recambios a los citados proveedores, y posteriormente procede a su venta, por el mismo precio pagado al proveedor, a cada uno de los distribuidores locales. Las piezas y recambios son remitidas directamente por los proveedores estratégicos a los distribuidores locales por cuenta de la consultante. Los distribuidores locales también pueden adquirir directamente piezas a proveedores locales. En este caso las labores de la consultante son escasas y se limitan a prestar apoyo o asesoramiento en caso de que así sea solicitado. A su vez, los distribuidores locales prestan a la consultante ciertos servicios recurrentes de carácter administrativo y de contabilidad que





es remunerado al distribuidor local en condiciones de mercado. Además, dichos distribuidores locales tienen cierto margen para mejorar algunos elementos relacionados con las condiciones de compra negociadas previamente por la consultante con relación al mercado local, teniendo tales actividades un alcance limitado y debiendo seguir en todo caso las directrices y parámetros establecidos por la consultante.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Si la entidad consultante tiene un establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio español de aplicación del Impuesto.

CONCLUSIÓN

«En estas circunstancias, la empresa consultante no dispondría de establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del mencionado tributo, no teniendo, por tanto, la condición de establecida en el mismo»

✓ **IVA. 3ª Consulta Vinculante V0854-25** (20.05.2025)

[impuesto sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (IPSI, en adelante)]

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La entidad consultante es un empresario establecido en Italia que mantiene una sucursal y una entidad subcontratista en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. La entidad consultante italiana ha sido contratada para realizar un proyecto consistente en la construcción de un cable submarino desde territorio peninsular hasta la Ciudad Autónoma de Ceuta. En la ejecución de dicho proyecto participarán tanto la sucursal como la entidad subcontratista establecidas en territorio de aplicación del Impuesto.

■ **CUESTIONES PLANTEADAS**

1. Ámbito de aplicación Impuesto sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (IPSI, en adelante) a efectos del proyecto consultado. 2. Consideración de la ejecución de obra de construcción de un cable submarino como una entrega de un bien inmueble. 3. Si el proyecto ejecutado tiene la consideración de un proyecto de interés estratégico a efectos del IPSI y sus consecuencias. 4. Tratamiento de los pagos anticipados del proyecto en el IPSI. 5. Tratamiento en el IPSI de las importaciones realizadas en Ceuta para la instalación y montaje de la estructura contratada. 6. Sujeción de los servicios subcontratados por las entidades consultantes al Impuesto sobre el Valor Añadido o al IPSI. 7. Consideración de las entidades consultantes como establecidas en Ceuta a efectos del IPSI.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0854-25

CONCLUSIONES





«1ª En consecuencia, el ámbito espacial del IPSI correspondiente a la Ciudad autónoma de Ceuta comprenderá su mar territorial en los términos definidos en la citada Ley 10/1977»

«2ª Por tanto, la ejecución de una obra como la consultada consistente en la instalación de un cable submarino tendrá la consideración de entrega de bienes»

«3ª En consecuencia con lo anterior el proyecto de ejecución y entrega de un cable submarino objeto de consulta tendrá la consideración de bien inmueble a efectos del Impuesto»

«4ª De acuerdo con lo anterior puede concluirse que la entrega del proyecto de ejecución constituirá una entrega de un bien inmueble que tributará en el lugar donde se realice. Por tanto, dicha entrega se sujetará al IPSI por la parte correspondiente que entienda realizada en su ámbito espacial de aplicación según lo ya señalado en el apartado 2 de esta contestación.

En tales términos se pronunció el Tribunal de Justicia en el ya citado asunto Aktiebolaget NN, en donde señaló que la potestad impositiva de cada Estado miembro corresponderá a prorrata de la longitud del cable: [...]

“Por tanto, procede responder a la tercera cuestión que el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la competencia para gravar la entrega y la instalación de un cable de fibra óptica entre dos Estados miembros y situado, en parte, fuera del territorio de la Comunidad, corresponde a cada Estado miembro a prorrata de la longitud del cable que se encuentre en su territorio tanto en relación con el precio del propio cable y del resto del material como en relación con el coste de los servicios correspondientes a su instalación.”

Este mismo criterio deberá seguirse para determinar la parte correspondiente al importe de la operación que queda sujeta al IPSI»

«5ª De acuerdo con lo anterior el proyecto objeto de consulta tendrá la consideración de proyecto de interés estratégico.

A estos efectos, tendrán la consideración de proyectos de interés estratégico los que supongan la mejora o renovación de los suministros y servicios básicos de energía en sus distintas variedades, el ciclo integral del agua, las telecomunicaciones y la Sociedad de la Información. Corresponde al Ilustre Pleno de la Asamblea de la Ciudad de Ceuta la adopción del acuerdo de declaración de proyecto de interés estratégico»

«6ª En consecuencia con lo anterior, los pagos anticipados que se realizan con anterioridad a la entrega completa de la estructura devengarán el IPSI en el momento del cobro de estos que se correspondan con el importe correspondiente a la parte de la operación que se entienda realizada en dicho territorio, conforme a los criterios señalados»

«7ª Por otra parte, para la ejecución de obra del proyecto, las entidades consultante tendrán que importar ciertos bienes (componentes, materiales y cable submarino) para su instalación, montaje e incorporación a la estructura objeto de construcción.

De acuerdo con lo anterior, la aplicación de la exención está condicionada, en cualquier caso, a la prueba por el importador de su derecho siendo a estos efectos el





contrato firmado entre el propietario de bien y el importador el medio idóneo de prueba.

Por otra parte, el hecho de ostentar la condición de importador supondrá el cumplimiento de las obligaciones formales previstas en el artículo 69 de la Ordenanza Fiscal del IPS»

«8ª Como ya se ha señalado en el apartado 3 de esta contestación, la ejecución de la obra proyectada tendrá la consideración de entrega de un bien inmueble. No obstante, los servicios descritos por el consultante que son subcontratados para la realización de la obra proyectada bien pueden calificarse entregas de bienes o cuando no tengan dicha consideración como prestaciones de servicios. En este último caso, parece que constituyen prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles en los términos del artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992 puesto que existe una vinculación directa entre el servicio y el inmueble sobre el que se prestan.

Por tanto, la determinación del lugar de realización de tales servicios relacionados con bienes inmuebles deberá tener también en cuenta los criterios ya establecidos en el apartado 4 de esta contestación relativos a la parte de proyecto que entiende realizada en la ciudad autónoma de Ceuta, así como al reparto proporcional del coste de tales servicios, a efectos de su sujeción al IPSI»

«9ª Por tanto, en el supuesto de que se trate de ejecuciones de obra en el seno de un proyecto de interés estratégico, el sujeto pasivo será el destinatario por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

Por el contrario, cuando los servicios no puedan calificarse como ejecuciones de obra, incluso aunque se realicen en el seno de un proyecto de interés estratégico, no será de aplicación la excepción contenida en el primer párrafo del apartado dos del artículo 30 de la Ordenanza Fiscal por no ser su destinatario un empresario establecido en Ceuta por lo que cabe concluir que el sujeto pasivo, por aplicación de la regla general, será el prestador del servicio.

En tal caso, dicho sujeto pasivo estará obligado al cumplimiento de las obligaciones formales en los términos del ya reproducido artículo 69 de la Ordenanza Fiscal del IPSI»

✓ IVA.4ª Consulta Vinculante V0797-25 (08.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0797-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. La comunidad de regantes consultante tiene por objeto social la ordenación y aprovechamiento de las aguas y ha contratado la ejecución de unas obras de construcción de infraestructuras hidráulicas destinadas a la distribución y almacenamiento de agua de riego cuyo coste repercute a los comuneros.

■ CUESTIÓN PLANTEADA. Si la consultante debe repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido a los comuneros cuando ejecuta estas obras. La consultante también plantea la





deducibilidad de las cuotas soportadas por la consultante relativas a la ejecución de las obras de la infraestructura hidráulica.

CONCLUSIONES

«1ª Por tanto, este Centro directivo debe revisar su doctrina y establecer que, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2024 (recurso 2105/2023), la ejecución de unas obras de construcción de infraestructuras hidráulicas destinadas a la distribución y almacenamiento a sus comuneros de las aguas que la comunidad de regantes tiene concedidas por la Confederación Hidrográfica correspondiente, no se incluyen a efectos del Tribunal Supremo dentro de su actividad de ordenación y aprovechamiento de las aguas que tiene concedidas, si no que se enmarcan en su actividad de distribución de agua a título oneroso a los comuneros que queda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no resultando de aplicación el supuesto de no sujeción recogido en el artículo 7.11º de la Ley 37/1992»

«2ª Por consiguiente, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas con ocasión de la adquisición de los bienes y servicios que la entidad consultante utilice en la realización de operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el referido artículo 7.11º que quedan al margen del Impuesto y no originan el derecho a deducir.

Sin embargo, las operaciones consultadas que según el apartado dos de la presente contestación resulten sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor añadido serán generadoras del derecho a la deducción, cumpliendo los restantes requisitos previstos en el Título VIII de la Ley 37/1992»

✓ IVA. 5ª Consulta Vinculante V0865-2025 (16.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0865-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. La consultante es una entidad que celebró, como arrendataria, un contrato de arrendamiento financiero respecto de una instalación fotovoltaica con una entidad de crédito. Posteriormente, presentó una demanda contra la entidad de crédito por considerar no conformes a Derecho unas cláusulas del contrato. Dicha demanda fue resuelta por el Juzgado de Primera Instancia estimando las pretensiones de la consultante. Asimismo, la Audiencia desestimó el recurso de apelación interpuesto por la entidad de crédito contra la sentencia anterior. Si bien la entidad de crédito ha interpuesto un recurso de casación ante el Tribunal Supremo, que ha sido admitido a trámite, la consultante solicitó la ejecución provisional de la sentencia, lo cual fue estimado por el órgano judicial, acordando que la entidad de crédito procediera a la devolución de los intereses percibidos y del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los mismos. En ejecución de dicha sentencia, la entidad de crédito procedió a pagar a la consultante dichas cantidades en diciembre de 2021, si bien la consultante nunca recibió ninguna factura rectificativa del IVA previamente repercutido. Por su parte, la consultante, al percibir tales cantidades, procedió a minorar las deducciones practicadas en la autoliquidación de Impuesto correspondiente al cuarto





trimestre de 2021.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** La consultante desea conocer si fue correcta la minoración de las deducciones practicadas en el cuarto trimestre de 2021, así como si tiene derecho a exigir la remisión de una factura rectificativa a la entidad de crédito. Por último, la forma en que tendrá que proceder si se produce una estimación del recurso de casación interpuesto por la entidad de crédito y admitido a trámite por el Tribunal Supremo.

CONCLUSIONES

«1ª Por tanto, como regla general, se requiere de la firmeza de la sentencia para que se pueda proceder a su ejecución. No obstante, también es posible la ejecución provisional según el artículo 524 de dicha Ley (Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil)»

«2ª De acuerdo con lo anterior, la alteración del precio se produce en el momento en que la sentencia adquiera firmeza, salvo en aquellos casos en que se acuerde la ejecución provisional de dicha sentencia, en cuyo caso habrá de atenderse al momento en que se notifique el auto que ordene dicha ejecución provisional»

«3ª En consecuencia, la consultante se encuentra obligada a rectificar las deducciones practicadas, dado que la modificación de la base imponible determinada por la ejecución provisional de la sentencia supone una minoración del Impuesto devengado»

«4ª En relación con el momento en que la consultante ha de efectuar esa rectificación, debe tenerse en cuenta la doctrina reiterada del Tribunal Económico-Administrativo Central relativa a la rectificación de las deducciones, fijada por las resoluciones de 20 de abril de 2021 (RG 00/04707/2018) y de 20 de febrero de 2024 (RG 00/00523/2022)»

«5ª En consecuencia, en el supuesto objeto de consulta, al producirse una modificación de la base imponible a la baja, que determina una obligación de minorar las cuotas repercutidas y, por ello, de las cuotas soportadas deducibles, la rectificación de las deducciones practicadas resultaba obligatoria para la consultante y debería practicarse en el periodo de declaración en que recibió la notificación del auto del órgano judicial en el que se ordenaba la ejecución provisional de la sentencia, instado por la propia consultante.

En este sentido, de la información aportada en el escrito de consulta no puede conocerse la fecha en que se notificó a la consultante dicho auto, por lo que no se puede concluir que tal rectificación procediera en el cuarto trimestre de 2021 o si, al haberse recibido dicha notificación con anterioridad, la rectificación de las deducciones debió realizarse en algún periodo de declaración previo»

«6ª En consecuencia, en el presente caso, al haberse producido una circunstancia que da lugar a la modificación de la base imponible conforme al artículo 80 de la Ley, el sujeto pasivo debe efectuar la rectificación, siempre que hubiera emitido la factura correspondiente en el plazo de un año desde la fecha de devengo del impuesto, salvo que, en este último caso, el consultante acepte esa repercusión»





«7ª En consecuencia, en el presente caso, al haberse producido una circunstancia que da lugar a la modificación de la base imponible conforme al artículo 80 de la Ley, el plazo máximo de 4 años se computa desde que se produjeron tales circunstancias, sin perjuicio de su posible interrupción conforme a lo señalado en el apartado anterior»

«8ª En el presente caso, se aprecia que la consulta relativa a la forma de proceder en el caso de una estimación por el Tribunal Supremo del recurso de casación planteado es una cuestión hipotética, puesto que puede no llegar a acontecer, de modo que la cuestión planteada no afecta al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que le corresponde a la consultante.

En consecuencia, esta Dirección General no puede responder a tal cuestión planteada, sin perjuicio que, de producirse una estimación del recurso de casación interpuesto, la consultante pueda plantear una nueva consulta tributaria al respecto»

✓ IVA. 6ª Consulta Vinculante V0868-25 (22.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0868-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

- HECHOS. El consultante es una comercializadora de energía eléctrica. En ejercicio de dicha actividad, pretende participar en las subastas del Servicio de Respuesta Activa de la Demanda (SRAD) sobre la base de los acuerdos que alcance con sus clientes, a los que suministra energía eléctrica. Dichos clientes pueden ser tanto consumidores finales, no empresarios o profesionales, como empresarios o profesionales.
- CUESTIÓN PLANTEADA. Tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones realizadas con los clientes de la consultante en el marco del SRAD.

CONCLUSIONES

«1ª 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»

«2ª En relación con el tratamiento que han de recibir estas operaciones en caso de que el cliente de la comercializadora consultante sea un empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe recordarse que según el artículo 11 de la Ley 37/1992

En consecuencia, dichas operaciones estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido»

«3ª Pues bien, en el presente caso, se aprecia que la penalización impuesta tiene la finalidad de indemnizar o reparar las consecuencias generadas por la falta de ejecución de dicho contrato. En efecto, dichas penalizaciones no constituyen la contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto, por lo que no minoran la base imponible de la operación. Esta conclusión ya fue por esta Dirección General





respecto del servicio de interrumpibilidad en la contestación vinculante de 30 de octubre de 2009, consulta número V2441-09.

Por tanto, no procede, en tales circunstancias, realizar ningún acto de repercusión tributaria, dada la naturaleza indemnizatoria de los pagos en cuestión»

«4ª De acuerdo con lo anterior, la base imponible del servicio prestado por la consultante al operador de mercado estará formado por el precio fijo -correspondiente a la disponibilidad para reducir el consumo- y el precio variable -por la efectiva reducción de consumo cuando se les requiera- que resulte de la subasta.

Por su parte, la base imponible del servicio prestado por los clientes empresarios o profesionales de la consultante a la misma estará formado por la base imponible de la prestación de servicios efectuada por la consultante a favor del operador de mercado, determinada conforme al párrafo anterior, menos el importe de su comisión. En el caso concreto, el importe de dicha comisión es el 10 por ciento de la parte fija de la retribución»

«5ª Por consiguiente, en las operaciones objeto de consulta, consistentes en la prestación de servicios de interrumpibilidad, el devengo del Impuesto se producirá cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, como así preceptúa el señalado artículo 75. Uno.7º de la Ley 37/1992 para las operaciones de tracto sucesivo o continuado»

«6ª Finalmente, cuando la disponibilidad para la reducción del consumo de energía eléctrica, así como, en su caso, la efectiva reducción del consumo, se realizara por quien no tuviera con anterioridad la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe tenerse en cuenta que dicha disponibilidad y, en su caso, efectiva reducción del consumo se produce en relación con el propio consumo particular del consumidor final correspondiente con instalaciones o suministros que no se encuentran afectos a una actividad empresarial o profesional. En efecto, las obligaciones y compromisos adquiridos por el consumidor final se refieren, por tanto, a la reducción de su consumo particular de energía eléctrica que no se deriva de elementos afectos a una actividad empresarial o profesional, y cuyo ejercicio, en las condiciones señaladas, no determina la adquisición de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la entrega de bienes de energía eléctrica que la consultante realiza a favor de este cliente no empresario o profesional a efectos del Impuesto; dicha entrega de bienes no se verá alterada por este servicio adicional»



IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES (IEPLAS)

✓ **IEPLAS. 1ª Consulta Vinculante V0808-25** (12.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0808-25





DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La consultante es importadora y adquirente intracomunitario de bobinas de film plástico de polipropileno, poliéster, nylon y poliolefinas. Las bobinas importadas o adquiridas intracomunitariamente se destinan en unos casos a la fabricación de envases no reutilizables y en otros, a la fabricación de productos que no forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. La consultante no fabrica dichos productos, actúa como intermediaria vendiendo posteriormente las bobinas en cuestión a las empresas que fabrican los distintos productos. Cuando se realizan dichas adquisiciones la entidad no tiene conocimiento ni puede precisar qué uso o finalidad concreta darán sus clientes al producto. La consultante manifiesta que no se provisiona bajo pedido, sino que mantiene un stock que luego emplea como materia prima para atender a sus clientes.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Procedimiento adecuado a la normativa reguladora del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables para obtener la devolución o, en su caso, aplicar supuestos de no sujeción o exención cuando las bobinas de film plástico no se destinan a fabricación de productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

CONCLUSIÓN

«Establecido lo anterior, la importación o adquisición intracomunitaria de los productos objeto de consulta podrá realizarse al amparo de la exención del artículo 75.1.g), siempre que la consultante pueda acreditar el destino efectivo de las bobinas importadas en un uso diferente a la obtención de envases que no formen parte del ámbito objetivo del impuesto, en los términos establecidos en el citado artículo.

En caso de no poder acreditarse el uso efectivo de los productos en el momento de la importación o de la adquisición intracomunitaria, serán los clientes de la consultante (adquirentes) y no, la consultante (importador o adquirente intracomunitario) los que podrán solicitar la devolución del importe del impuesto pagado correspondiente a los productos plásticos semielaborados que finalmente no se hubieran destinado a la obtención de envases sujetos al impuesto»

✓ **IEPLAS. 2ª Consulta Vinculante V0811-25** (12.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0811-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La consultante es una entidad dedicada a la venta de calzado. En el ejercicio de su actividad utiliza pernitos de plástico destinados exclusivamente a la exposición de zapatos en tienda, y calzadores de plástico para uso de sus clientes, sin que ninguno de esos productos sean objeto de venta.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Aclaración sobre el tratamiento de los pernitos y los calzadores en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.



**CONCLUSIONES**

«1ª En el caso de los pernitos, cabe recordar que para que los envases queden incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es necesario, como el propio nombre del impuesto indica, que los envases sean no reutilizables, es decir, que no hayan sido "(...) concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenos o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados." En la medida en que la consultante afirma que los citados productos no se entregan con la mercancía vendida, sino que se utilizan para la exposición de diferentes calzados en tienda, no quedarían incluidos dentro del ámbito objetivo del impuesto por tener la condición de reutilizables»

«2ª En el caso de los calzadores, el producto objeto de consulta no forma parte del ámbito objetivo del impuesto ya que no quedar encuadrado en ninguna de las tres categorías de productos contempladas en el artículo 68 de la Ley 7/2022, de 8 de abril. En consecuencia, su importación, fabricación o adquisición intracomunitaria no estará sujeta al Impuesto»

✓ IEPLAS. 3ª Consulta Vinculante V0924-25 (27.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0924-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. La entidad consultante envía mercancías fuera de España bajo condiciones FCA. Advierte además que, aunque no gestiona el transporte, sí se encarga de los trámites aduaneros propios de la exportación.

■ CUESTIÓN PLANTEADA. Deducción de las cuotas soportadas o satisfechas del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

CONCLUSIONES

«1ª De acuerdo con lo anteriormente expuesto, la aplicación del citado supuesto de deducción queda por tanto condicionada a la adecuada acreditación del envío o transporte por el contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como a la del previo pago del Impuesto»

«2ª No obstante, con independencia del Incoterm empleado, cuando los productos son enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto por el consultante (siempre que ostente la condición de adquirente intracomunitario), o por un tercero en su nombre o por su cuenta, tendrá derecho a minorar las cuotas del impuesto en su correspondiente autoliquidación»

«3ª A este respecto, cabe recordar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada. Así, respecto de los medios de prueba posibles que pueda utilizar el obligado tributario,





deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»

«4ª Finalmente, cabe señalar que la Ley recoge una serie de supuestos donde la exportación o entrega intracomunitaria de envases, por su fabricante, su importador o su adquirente, les darán el derecho a recuperar el impuesto previamente satisfecho, pero no son genéricos o intercambiables, sino que cada operador ha de atenerse a las condiciones y requisitos previstos para su caso concreto»

✓ IEPLA. 4ª Consulta Vinculante V0929-25 (27.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0929-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. Una entidad con sede en Polonia vende productos sujetos a este impuesto a otra entidad vinculada, con sede en Alemania. Seguidamente, la entidad alemana vende el mismo producto a su filial con sede en España.

Adicionalmente, la entidad alemana consultante señala que, en esta variante de su operativa, se darían las siguientes circunstancias: 1. La empresa polaca se encarga del transporte de la mercancía a España; 2. La entidad alemana, compradora, comunica a la vendedora y opera con un número de identificación a efectos del IVA español; 3. La mercancía llega de Polonia a España al almacén de la filial española; 4. La filial española solo adquiere la propiedad de la mercancía mediante su retirada del almacén, aunque, según se señala por la consultante, la filial española asumiría el riesgo de la pérdida de la mercancía almacenada (no se especifica desde cuándo ni en qué casos).

La consulta no indica si la entidad alemana dispone o no de establecimiento permanente en España ni si realiza otras operaciones en España o dispone en España de otros activos, desempeña otras funciones o asume otros riesgos.

■ CUESTIÓN PLANTEADA. Condición de contribuyente en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables por las citadas operaciones.

CONCLUSIONES

«1ª Por consiguiente, la entidad que en primer lugar hubiera obtenido el poder de disposición sobre los productos objeto del impuesto expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, por ser su destinataria, desde otro Estado miembro de la Unión Europea, será contribuyente del mismo impuesto»

«2ª De acuerdo con la descripción de hechos realizada por la consultante, la entidad alemana habría adquirido en territorio español los productos vendidos por la filial polaca, que sólo posteriormente entregará a la filial española. Esto mismo se desprendería de la facturación realizada y de la declaración de los distintos hechos imposables del IVA que incorpora a su consulta. Por consiguiente, en tales supuestos,





la entidad alemana consultante será contribuyente del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, ya que realiza en España la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto»

✓ **IEPLAS. 5ª Consulta Vinculante V0931-25** (27.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0931-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

- **HECHOS.** La consultante es una asociación que representa a empresarios del sector del plástico, alguno de los cuales utiliza la Certificación Internacional de Sostenibilidad y Carbono (ISCC) para el plástico reciclado químicamente que incorpora en sus productos.
- **CUESTIÓN PLANTEADA.** La consultante pregunta si ese plástico reciclado y así certificado debería tributar por el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

CONCLUSIÓN

«A partir de lo anterior, resulta que la cantidad de plástico reciclado que incorporen los productos, no formará parte de la base imponible del impuesto si se acredita tal circunstancia en los términos expuestos. Ahora bien, en la medida que no haya un esquema de certificación relativo al plástico reciclado químicamente que pueda dar lugar a la emisión de un certificado emitido por una entidad certificadora, que a su vez está acreditada por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) o por el organismo nacional de acreditación de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, el contenido del plástico reciclado químicamente podrá acreditarse conforme lo establecido en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»

✓ **IEPLAS. 6ª Consulta Vinculante V0932-25** (27.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0932-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

- **HECHOS.** La consultante importa los siguientes productos de plástico: 1 - Bols para perros plegables y reutilizables; 2 - Dispensadores de bolsas de excrementos para perros que se abren y cierran mediante rosca para poder introducir las bolsas en el interior; 3 - Bolsas biodegradables para excrementos de perro.
- **CUESTIÓN PLANTEADA.** La consultante pregunta si los productos descritos están sujetos al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

CONCLUSIONES





«1ª A la vista del precepto legal transcrito, los bols para perros plegables y los dispensadores de bolsas de excrementos no forman parte del ámbito objetivo del impuesto ya que no queda incluido en ninguna de las tres categorías de productos que contempla el citado precepto. En consecuencia, su importación, fabricación o adquisición intracomunitaria no estará sujeta al impuesto»

«2ª Respecto del tercero de los productos a que se refiere la consulta, las bolsas biodegradables para excrementos de perro, es de aplicación el criterio fijado por esta Dirección General en la respuesta a la consulta V0016-23: A) Por lo que respecta a las bolsas de basura que se venden en los comercios como artículo acabado para uso doméstico, hay que señalar lo siguiente: Nos encontramos ante un artículo que se utiliza para contener y manipular, no mercancías, sino residuos, entendidos estos, a partir de lo dispuesto en el artículo 2.a) de la LRSCEC, como sustancias y objetos que su poseedor desecha. No encajaría, por tanto, en la definición de envase del artículo 2.m) de la LRSCEC, por lo que no está incluido en el ámbito objetivo del impuesto.»»

✓ IEPLAS. 7ª Consulta Vinculante V946-25 (28.05.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0946-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

- HECHOS. La entidad consultante afirma realizar, entre otras operaciones, ventas de bienes expedidos o transportados desde cualquier Estado miembro de la Unión Europea con destino al territorio peninsular español e Islas Baleares, indicando que la expedición o el transporte de los bienes se efectúa por la misma entidad consultante (el vendedor) o por su cuenta, directamente al adquirente, el cual es un particular.
- CUESTIÓN PLANTEADA. Sujeción y determinación del contribuyente a efectos del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Obligaciones declarativas y de registro derivadas de la realización de hechos imponibles sujetos al impuesto.

CONCLUSIONES

«1ª Atendiendo a la descripción de hechos que realiza la entidad consultante, se dará una adquisición intracomunitaria sujeta al impuesto si los bienes introducidos en territorio peninsular español e Islas Baleares incorporan un envase de plástico no reutilizable. De conformidad con dicha descripción, será contribuyente de este impuesto la persona física o jurídica o entidad que realice la adquisición intracomunitaria del citado envase, es decir, su destinatario en el territorio de aplicación»

«2ª Por otra parte, el artículo 82 de la Ley establece las normas generales de gestión de este impuesto, previendo que corresponde al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones declarativas y de registro derivadas de la realización de, entre los posibles hechos imponibles, el de la adquisición intracomunitaria.

No obstante, debe aún recordarse que conforme a la letra f) del artículo 75 de la Ley, estará exenta: "f) La importación o adquisición intracomunitaria de los envases a los





que se refiere el artículo 68.1.a), tanto si se introducen vacíos, como si se introducen prestando la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de otros bienes o productos, siempre que el peso total del plástico no reciclado contenido en dichos envases objeto de la importación o adquisición intracomunitaria no exceda de 5 kilogramos en un mes»

➔ JUNIO/2025

1. CONSULTAS VINCULANTES (con inclusión de particulares)



LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

✓ LGT. 1ª Consulta Vinculante V1016-25 (17.06.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1016-25

■ **Consultante expone que:** es una persona jurídica pretende crear una plataforma o página web a través de la cual los particulares puedan publicitar gratuitamente anuncios, que se refieran a la demanda u oferta de artículos, sin que la referida plataforma o página web intervenga directamente en las transacciones que, en su caso, pudieran llegar a formalizarse ni pueda conocer su resultado, es decir, si se han llevado a efecto o no.

■ **Consultante pregunta:** si queda sujeta a la obligación informativa que regula el artículo 54 ter 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.

■ **Contestación:** Con carácter previo cabe señalar que la presente contestación se centra en determinar si el consultante tiene la consideración de operador de plataforma obligado al cumplimiento de las obligaciones de información y de diligencia debida reguladas en la disposición adicional vigésima quinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), en adelante LGT, no entrando en otras cuestiones que pudieran suscitarse para el caso concreto en relación a la citada normativa.

La LGT, dispone: "Disposición adicional vigésima quinta. Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a la declaración informativa de los operadores de plataforma obligados en el ámbito de la asistencia mutua.

[...]

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 de 5 de septiembre), en adelante RGAT, recoge: «Artículo 54 ter. Obligación de información de determinadas actividades por los operadores de plataformas. [...] »

El Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias (BOE de 31 de enero de 2024), en adelante Reglamento, precisa: [...]

ANEXO [...]

La consultante quedará sujeta a la obligación de información regulada en el artículo 54 ter del RGAT en la medida en que adquiera la consideración de "operador de plataforma obligado a comunicar información" de acuerdo con lo dispuesto en su apartado 3, que exige tener consideración de "operador de plataforma", no estar excluido y encontrarse en alguna de las situaciones que se precisan en sus letras a) y b), es decir, ser residente fiscal en España, cumplir uno de los criterios de conexión o bien facilitar o conllevar determinadas operaciones y registrarse en nuestro país.

Por tanto, resulta esencial tener consideración de "operador de plataforma". Este término tiene el significado que se recoge en el anexo del Reglamento salvo que la normativa establezca otra cosa (art. 54 ter.1 RGAT).

En este sentido, la letra A) de la sección I del referido anexo especifica que una "entidad" que celebre contratos con vendedores para poner toda o parte de una plataforma a su disposición será "operador de plataforma" (número 2). Asimismo, las letras C) y A) de aquella sección definen "entidad" (número 1) y plataforma (número 1), respectivamente.

De los datos contenidos en el escrito se deduce que la consultante es una sociedad de capital al revestir la forma jurídica de sociedad de responsabilidad limitada, por tanto, es una "entidad".

De las manifestaciones contenidas en el escrito se deduce que el consultante no interviene activamente con la plataforma facilitando las transacciones que puedan llegar a formalizarse, sino simplemente pone a disposición la plataforma para que el oferente pueda publicitar gratuitamente anuncios que se refieran a la demanda u oferta de artículos. El operador de la referida plataforma ni conoce si se han llevado a efecto transacciones sobre los artículos ni percibe contraprestación ninguna por los servicios señalados.

Conforme con lo anterior, en el caso planteado, se puede afirmar que la consultante no entrará dentro del concepto de "operador de plataforma obligado a comunicar la información", por cuanto la página WEB a la que se refiere en la consulta permite exclusivamente que los usuarios ofrezcan o promocionen la actividad pertinente.

En cualquier caso, la valoración sobre la concreta concurrencia de estas circunstancias en el caso objeto de consulta constituye una cuestión que corresponderá efectuar a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria competente y no a este Centro Directivo.

✅ **LGT. 2ª Consulta Vinculante V1030-25** (20.06.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1030-25





■ **Consultante expone que:** presentó la declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero (modelo 721) relativa al ejercicio 2023.

■ **Consultante manifiesta que:** durante 2024, el consultante realizó ventas parciales de las monedas virtuales situadas en el extranjero.

■ **Consultante pregunta:** es preciso informar nuevamente sobre la moneda virtual ya declarada previamente, en esta ocasión como consecuencia de la pérdida de titularidad parcial acaecida durante el ejercicio 2024.

■ **Contestación:**

SEGUNDO. Sobre las obligaciones de información.

Las obligaciones de información se regulan en la disposicional adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) —en lo sucesivo, LGT—, que dispone: [...]. A su vez, las citadas obligaciones de información encuentran su desarrollo en 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 de 5 de septiembre) —en adelante, RGAT. Así, los artículos 42 bis, 42 ter, 42 quater y 54 bis del RGAT completan el desarrollo normativo de las obligaciones de información cuya génesis es la disposición adicional decimoctava de la LGT.

En lo concerniente a la obligación de información a que se refiere el escrito de solicitud —declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero—, el artículo 42 quater del RGAT dispone: [...]

TERCERO. Hipótesis de partida.

Habida cuenta de lo anterior, resulta preciso, no obstante, en aras de la contestación a la cuestión planteada por el consultante, partir de la premisa de que la pérdida de titularidad, ya sea total o parcial, sobre monedas virtuales mantenidas y previamente declaradas en un ejercicio anterior se produce en el seno de operaciones de venta cuyos importes a percibir por el obligado tributario no son objeto de reinversión íntegra en otras monedas virtuales situadas en el extranjero que recaen sobre el ámbito de aplicación de la obligación de información a que se refiere el artículo 42 quater del RGAT.

CUARTO. Sobre los apartados 4 y 6 del artículo 42 quater del RGAT.

A lo que resulta de interés al objeto de la consulta, es menester analizar la conexión entre el segundo párrafo del apartado 4 y el tercer párrafo del apartado 6 del artículo 42 quater del RGAT. Así, en el caso que nos ocupa, esto es, monedas virtuales situadas en el extranjero para las que ya se presentó la correspondiente declaración informativa relativa al ejercicio 2023, aunque el párrafo segundo del apartado 6 del artículo anteriormente transcrito disponga que "(l)a presentación de la declaración en los años sucesivos solo será obligatoria cuando el saldo conjunto a que se refiere el apartado 5.d) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración", sin establecer una regla equivalente para el caso de que el saldo que resulte de la valoración de los bienes o derechos citados se decremente a consecuencia de una pérdida en su valoración conforme a las reglas que resultan de aplicación, no es menos cierto que el párrafo tercero del apartado mencionado señala que





“(e)n todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el último párrafo del apartado 4 respecto de las monedas virtuales a las que el mismo se refiere.”, remitiendo a lo dispuesto en el apartado 4 que, hace referencia a quién debe suministrar la información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero objeto de la obligación de información, al establecer: [...]

Pues bien, ha de señalarse que lo dispuesto en el párrafo tercero del apartado 6 del artículo 42 quater del RGAT no es una regla de cierre respecto a lo previsto en el párrafo previo del mismo apartado, sino que se configura como una regla independiente, lo cual puede deducirse de la propia estructura del apartado 4 del artículo en cuestión: mientras que su primer párrafo alude a quién debe suministrar la información sobre los saldos a 31 de diciembre, y esta previsión normativa sí se vincula directamente con la presentación de declaración informativa en los ejercicios sucesivos —de nuevo, cuando se produzca un incremento en la valoración de los saldos superior a 20.000 euros con respecto al ejercicio en que se cumplió o debió cumplirse con la obligación de información—; la regla de cierre materializada en el tenor literal del párrafo tercero del apartado 6 del artículo 42 quater del RGAT lo es con respecto a lo establecido en el párrafo segundo del apartado 4 del mismo artículo, es decir, existirá obligación en la presentación de la declaración informativa cuando quienes por alguna forma ostenten poder de disposición sobre las monedas virtuales sobre las que se cumplió o debió cumplirse con la obligación de información en un ejercicio anterior dejen de ostentar tal poder de disposición en un ejercicio posterior.

Dicho de otro modo: el apartado 6 del artículo 42 quater del RGAT pone en juego dos reglas de cumplimiento que, aunque se vinculen con el contenido del apartado 4 del mismo artículo, son independientes en cuanto a su aplicación, pues la primera hace referencia a los supuestos de incremento de valoración respecto al saldo declarado en otro ejercicio anterior, mientras que la segunda hace referencia a los supuestos en los que se pierde el poder de disposición sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero.

QUINTO. La similitud con las restantes obligaciones de información.

Aunque este Centro Directivo no ha tenido ocasión hasta la fecha de manifestar su criterio respecto a la cuestión a que se refiere el escrito de solicitud, ha de exponerse la identidad entre la redacción de los apartados 4 y 6 del artículo 42 quater del RGAT con las restantes obligaciones de información que traen causa de la disposición adicional decimoctava de la LGT, desarrolladas a su vez en los artículos 42 bis, relativo a la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero; 42 ter, relativo a la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero y 54 bis del RGAT, relativo a la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero. Estos preceptos articulan, de igual modo, las mismas reglas de cumplimiento ya expuestas en el fundamento segundo de esta contestación, partiendo además de idénticos criterios objetivos y subjetivos.

Así, los apartados 3 y 5 del artículo 42 bis del RGAT disponen: [...]. A su vez, los apartados 1 y 5 del artículo 42 [...]. De igual forma, los apartados 5 y 7 del artículo 54 bis del RGAT indican: [...]

Por tanto, y aunque este Centro Directivo no haya manifestado su criterio con respecto a la cuestión a que se refiere el consultante, dada la identidad de la redacción de los preceptos





en liza con sus equivalentes en las restantes obligaciones de información cuya génesis es la disposición adicional decimoctava de la LGT no puede obviarse que el criterio a seguir en el presente supuesto debe ser necesariamente respetuoso con el criterio de este Centro Directivo ya establecido con respecto a la misma cuestión en otras obligaciones de información. Así, la argumentación dada en el fundamento cuarto de la presente contestación se encuentra en línea con el criterio mantenido en las consultas vinculantes con número de referencia V0817-13 y V3551-20, relativas al artículo 42 ter del RGAT, al señalar que “el punto cinco del artículo 42 ter, remite al último párrafo del apartado 1 y 2, por lo tanto, en el supuesto planteado, en el que ya hubo declaración en un ejercicio anterior, con independencia del importe a que se refiera la venta o la extinción de la titularidad, existirá obligación de presentación de la declaración.”.

SEXTO. Sobre la pérdida de titularidad de carácter parcial.

Sin embargo, no puede obviarse que los argumentos expuestos solo resultan claros en la medida en que el consultante pierda el poder de disposición sobre la totalidad de las monedas virtuales previamente declaradas, en cuyo caso habrá éste de presentar una declaración informativa sobre las monedas virtuales ya declaradas en un ejercicio anterior para las que pierde el poder de disposición en su totalidad, pues dicho poder queda extinguido de forma absoluta y la posición mantenida se cierra de una manera total. Cosa distinta es, no obstante, si esta argumentación también resulta aplicable en caso de que, bien se pierda el poder de disposición solo sobre la totalidad de un tipo de moneda virtual previamente declarada —ejemplo de transmisión total del mismo tipo de moneda virtual—; o bien se pierda el poder de disposición sobre una parte de uno o varios tipos de moneda virtual previamente declarada —ejemplo de ventas parciales.

En este sentido, debe analizarse el apartado 7 del artículo 42 quater del RGAT, que establece: [...]

Pues bien, de la propia lectura del primer párrafo del citado precepto resulta inteligible que la obligación en la presentación de la declaración informativa resulta de aplicación para cada moneda virtual ya declarada sobre la que se pierda el poder de disposición; es decir, se habrá de informar tantas veces como tipos de moneda virtual sobre los que se extinga el poder de disposición haya. Se parte, por tanto, de la premisa de que cada tipo de moneda virtual es independiente y forma un conjunto de datos separado. Cosa distinta resulta, a mayor abundamiento, determinar si la pérdida del poder de disposición sobre las monedas virtuales que determine la obligación de presentar la declaración informativa ha de ser total o, por el contrario, puede ser simplemente parcial. En otras palabras: cabe preguntarse si para que entre en juego la regla contenida en el párrafo tercero del apartado 6 del artículo 42 quater del RGAT, en conexión con el párrafo segundo del apartado 4 del mismo artículo se requiere una transmisión total de la posición mantenida por el obligado tributario en el tipo de moneda virtual de que se trate o si las meras ventas parciales bastan para activar el citado mecanismo.

Pues bien, dos son los elementos sobre los que resulta preciso ahondar para solventar esta incógnita:

El primero de ellos es la propia doctrina de este Centro Directivo. En el fundamento quinto se razonó acerca de la identidad de razón entre los artículos 42 bis, 42 ter, 42 quater y 54 bis del RGAT en lo que a la obligación de presentar declaraciones informativas sobre bienes





y derechos situados en el extranjero ya declarados previamente se refiere. De ahí que resulte cuanto menos lógico partir del criterio que sobre otra obligación informativa que se articula de forma análoga ha mantenido este Centro Directivo, conforme con lo dispuesto en el artículo 4 del Código Civil con relación al artículo 14 de la LGT que permite la interpretación analógica. Así, la consulta vinculante con número de referencia V2643-17 señaló, en el caso de una venta parcial de una cartera de valores, que en "lo que se refiere a la venta de valores por importe de 20.000 €, el consultante, deberá presentar la declaración informativa por la pérdida de titularidad, de conformidad con los últimos párrafos del apartado 2 y 5 respectivamente, del arriba transcrito artículo 42 ter del RGAT.". De igual forma, la consulta vinculante con número de referencia V0801-18, relativa a la transmisión de un determinado número de valores que formaban parte de una misma cartera de valores que fue objeto de la declaración informativa correspondiente, señaló que "de lo expuesto en el último párrafo del arriba transcrito artículo 42 ter.5 del RGAT, el consultante deberá presentar la declaración informativa por la pérdida de titularidad correspondiente a los valores enajenados, siendo la información a suministrar la correspondiente a la fecha de enajenación."

El segundo de ellos es la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), por la que se establecen las obligaciones de información que la LGT incorpora en su disposición adicional decimoctava y que el RGAT desarrolla. De acuerdo con su exposición de motivos, la citada ley tiene por objeto "una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal", con "una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos", todo ello a fin de lograr "un sistema más coherente técnicamente y más predecible", que sea más eficaz y menos litigioso.

Una lectura de la norma imbuida por la combinación de ambos elementos, tanto la doctrina de este Centro Directivo como la exposición de motivos de la citada Ley 7/2012, permite aseverar que si el establecimiento de las obligaciones de información encuentra su razón de ser en la prevención del fraude fiscal, resulta lógico que el consultante deba presentar la declaración informativa en 2024 por cada venta parcial realizada en el ejercicio de monedas virtuales que ya fueron objeto de declaración informativa en 2023, toda vez que la doctrina mantenida por este Centro Directivo sobre otras obligaciones de información de carácter análogo ya se encuentra alineada con esta postura.

En consecuencia, el consultante habrá de presentar la declaración informativa relativa a 2024 como consecuencia de las operaciones de compraventa realizadas del ejercicio que determinaron la pérdida de titularidad, siquiera parcial, sobre la moneda virtual que ya fue objeto de declaración en un ejercicio anterior.



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ **IVA - LGT. 1ª 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:** es una sociedad 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:**

[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 [...]. 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.

2.- 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 establece lo siguiente respecto al contenido del régimen especial: [...].

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.

3.- 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 "la presente norma tiene una vocación de universalidad, como universal es ya hoy, y más aún en un futuro próximo, la necesidad de adaptación a la digitalización en la práctica totalidad del empresariado español. El horizonte de esta reforma, como no puede ser de otro modo, es la completa digitalización del empresariado español, que permitirá un significativo ahorro de costes y una mejora acelerada de la competitividad en una economía cada vez más digitalizada y global. Para ello es preciso conseguir el abandono a corto plazo de técnicas de registro y gestión de facturación obsoletas, que van desde el uso de sistemas no digitales, hasta el empleo de sistemas no interoperables ni conectados entre sí". 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:[...].

4.- 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: [...].

No obstante, los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.1.a) de dicho reglamento tendrán adaptados los sistemas informáticos a las características y requisitos que se establecen en el citado reglamento y en su normativa de desarrollo antes del 1 de enero de 2026. El resto de obligados tributarios mencionados en el artículo 3.1 deberán





tener operativos los sistemas informáticos adaptados a las características y requisitos que se establecen en el citado reglamento y en su normativa de desarrollo antes del 1 de julio de 2026.

Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.2 de dicho reglamento, en relación con sus actividades de producción y comercialización de los sistemas informáticos, deberán ofrecer sus productos adaptados totalmente al reglamento en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial a que se refiere la disposición final tercera de este real decreto. No obstante, en relación con sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados antes de este último plazo, deberán estar adaptados al contenido del reglamento con anterioridad a las fechas indicadas en el párrafo anterior.

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.

6.- 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.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>, o en la siguiente dirección:

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/sistemas-informaticos-facturacion-verifactu/preguntas-frecuentes.html>



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

✓ ITP-AJD. Consulta Vinculante V0984-25 (10.06.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0984-25

■ **Consultante expone:** que él y su hermano son dueños, por mitades indivisas, de seis inmuebles procedentes de la herencia de sus padres. Actualmente, van a poner fin a la situación de indivisión existente.

■ **Consultante manifiesta:** que él se adjudicará cinco inmuebles y su hermano uno. Como consecuencia del exceso de adjudicación producido a su favor, el consultante va a compensar a su hermano mediante la entrega de dinero en metálico

■ **Consultante pregunta:** ¿Cómo tributa la operación?

■ **Contestación:**

CONCLUSIONES:

Primera: En principio, la determinación de si la concurrencia de una pluralidad de bienes propiedad de las mismas personas supone la existencia de una o varias comunidades de bienes constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse con carácter definitivo, y que deberá ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria competente para la gestión del tributo.

Segunda: Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, plasmada en su sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. A este respecto, también cabe la formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación, en cuyo caso es indiferente que los bienes sean o no indivisibles, pues lo principal es que los lotes sean equivalentes y proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros.





Tercera: En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.

Cuarta: En el caso planteado, de la descripción de los hechos parece que existen tantas comunidades de bienes como inmuebles tienen en común, por lo que si para poder disolver cada comunidad se adjudica un inmueble a un comunero al 100 por 100, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, ya sea la compensación en dinero o en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino por la de actos jurídicos documentados, documentos notariales. La base imponible en la disolución de cada comunidad será la parte en el valor del inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero. Será sujeto pasivo en la disolución de cada comunidad el comunero que se adjudica el inmueble, tal y como establece el artículo 29 del TRLITPAJD.

2. CONSULTAS VINCULANTES (Reseñas)



LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

✓ **LGT. Consulta vinculante V0952-25** (03.06.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0952-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La entidad consultante es una Fundación que actúa como líder/coordinador de varios proyectos subvencionados en los que también participan otras entidades. La Fundación como líder/coordinador recibe la totalidad de la subvención que se percibe para cada proyecto. Posteriormente, según el acuerdo de subvención firmado, la Fundación reparte parte de esa subvención recibida al resto de entidades participantes en el proyecto en función de su participación en el mismo (más de 3.005,06€ a cada entidad)

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** 1. Si la subvención que recibe la Fundación tiene que declararla en su totalidad en el modelo 347 por superar los 3005,06 euros, o si por el contrario solo





tiene que declarar la parte que le corresponde a la Fundación por su participación; 2. Si los pagos posteriores, que le hace la Fundación al resto de entidades que participan en el proyecto tendría que declararlos en el modelo 347, y en ese caso si sería con clave A.; 3. Si el resto de las entidades que participan el proyecto tienen que declarar en el modelo 347 la subvención que les transfiere la Fundación como clave B y en caso de que así sea ¿a quién tendrían que declarar? ¿A la Comisión Europea que es quien lo concede o a la Fundación que, como coordinador, es quien lo transfiere?

CONCLUSIONES

[Con carácter previo hay que señalar que la presente contestación se centra en aquellas cuestiones referidas al tratamiento de las subvenciones percibidas por la fundación consultante respecto al régimen de la obligación de declaración de operaciones con terceros (modelo 347), pero en ningún caso trata la eventual legalidad de la distribución de dichas cantidades percibidas por dicha fundación entre otras entidades que participan en los proyectos de la misma. En este punto, hay que destacar que se desconoce el concepto en virtud del cual estas cantidades percibidas como subvención se distribuyen entre las entidades mencionadas]

«1ª Conforme con lo anterior, si la fundación consultante desarrollara actividades empresariales o profesionales en los términos mencionados y no estuviera excluida de la obligación deberá presentar la declaración de operaciones con terceras personas. A los efectos de la contestación a esta consulta y dadas las manifestaciones del consultante, se entiende que dicha fundación ha realizado dicha valoración y entiende que está obligada»

«2ª De acuerdo con la normativa anterior, la entidad consultante deberá incluir en la declaración informativa de operaciones con terceras personas las subvenciones públicas recibidas si las mismas no son reintegrables, se han percibido en relación con la actividad empresarial o profesional, y además el importe anual procedente de cada Administración Pública supera los 3.005,06 euros»

«3ª En consecuencia, no procede pronunciarse sobre la tercera cuestión formulada, al resultar evidente por la descripción de los hechos que la misma versa sobre una obligación tributaria de persona distinta a la persona consultante.

lo señalado en esta consulta es concordante con la doctrina establecida por esta Dirección General en la consulta nº V0695-14, de 13 de marzo.

«4ª En lo que respecta a las cuestiones relativas a las claves de contestación del modelo, se sugiere que se planteen las mismas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al no entrar dentro de las competencias de este Centro Directivo, por no ser una cuestión de carácter jurídico-tributario, sino meramente de confección del modelo»



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ **IVA. 1ª Consulta Vinculante V1000-25** (11.06.2025)





→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1000-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** El consultante es un Ayuntamiento en el que, en ocasiones en el marco de sus relaciones contractuales de servicios públicos con las entidades adjudicatarias debe regularizar los contratos como consecuencia de determinadas situaciones irregulares. Para ello, pueden tramitarse dos tipos de procedimientos administrativos: un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, previsto en la Ley 39/2015, que implica la liquidación de las prestaciones de servicios efectuadas mediante el abono de una indemnización de daños y perjuicios, gastos generales y beneficio industrial por parte del consultante a la entidad adjudicataria; o un procedimiento de responsabilidad contractual, para los supuestos de actuaciones contractuales irregulares no determinantes de nulidad, y que también da lugar al pago de una cuantía indemnizatoria por parte del consultante a la entidad adjudicataria.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** El pago de dichas cuantías por parte del consultante ¿se encontraría sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido? En su caso, obligación de expedir factura.

CONCLUSIONES

«1ª Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al Ayuntamiento consultante y a las entidades adjudicatarias de los servicios que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso. En ese caso, 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto»

«2ª Conforme a lo anterior, cabe señalar, por tanto, que la normativa del Impuesto no establece la exclusión de todas las indemnizaciones de la base imponible, sino únicamente de aquellas que no se puedan considerar contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios»

«3ª Tal y como puso de manifiesto este Centro directivo, entre otras, en su contestación vinculante de 26 de septiembre de 2018, número V2612-18, con carácter general, para determinar si existe una indemnización a los efectos del Impuesto, es preciso examinar en cada caso si la cantidad abonada tiene por objeto resarcir al perceptor por la pérdida de bienes o derechos de su patrimonio o, por el contrario, si su objetivo es retribuir operaciones realizadas que constituyen algún hecho imponible del Impuesto»





«4ª En el supuesto de hecho expuesto en la consulta, las cuantías que satisface el Ayuntamiento consultante derivan de dos procedimientos distintos como consecuencia de supuestos de situaciones de las que se derivan irregularidades referidos a los contratos administrativos del consultante»

Por un lado, las cuantías derivadas de un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho regulado en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que el artículo 106 de la Ley 39/2015 regula de la siguiente forma: [...]

Según manifiesta el consultante, el pago de estas cuantías suponen la liquidación de las prestaciones de servicios ya efectuados mediante el abono de una indemnización en concepto de daños y perjuicios, gastos generales y beneficio industrial incluido.

Por otro lado, las cuantías que el consultante tiene que satisfacer en supuestos de responsabilidad contractual derivada de actuaciones contractuales irregulares realizadas por el mismo, no determinantes de nulidad radical, en el marco de la contratación pública al amparo de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público»

«5ª En el supuesto planteado, la cláusula penal puede ser considerada tanto una pena conmutativa como la cuantificación de la indemnización por mora en el cumplimiento de la obligación de realizar en el plazo estipulado las obras de urbanización, siendo incompatibles ambas en defecto de estipulación en contrario.

En cualquiera de estos dos supuestos, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, esta penalidad debe reducir la base imponible de la prestación que se había comprometido a realizar el urbanizador a favor de la consultante ya que no puede considerarse de modo independiente de la obligación de satisfacer la contraprestación asumida por ésta»

«6ª No obstante lo anterior, habrá que analizar en cada caso concreto, teniendo en cuenta, en su caso, el pliego de cláusulas administrativas reguladoras de cada contrato, si el importe satisfecho por el consultante a la correspondiente entidad adjudicataria en los supuestos objeto de consulta se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio o entrega de bienes autónomo e individualizable ya realizado o que se vaya a realizar por la adjudicataria, en cuyo caso se encontraría sujeto al Impuesto, o, por el contrario, con una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios, no sujeta al Impuesto»

«7ª En relación con los supuestos objeto de consulta, el consultante manifiesta que la primera modalidad de pago, que deriva de un procedimiento de revisión de actos nulos, implica la liquidación de las prestaciones de servicios efectuadas por la entidad adjudicataria de manera que, a falta de otros elementos de prueba, parecería inferirse que en este supuesto dicho pago tendría la consideración de la contraprestación de prestaciones de servicios ya realizadas por la entidad adjudicataria a favor del Consultante, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido al constituir parte de la base imponible de las operaciones.

Por otra parte, respecto de la segunda modalidad de pago que el consultante tiene que satisfacer en supuestos de responsabilidad contractual para los supuestos de actuaciones contractuales derivadas de irregulares realizadas por el mismo, pero no



determinantes de nulidad radical, tal y como se apuntaba anteriormente, habrá que estar a lo dispuesto en las cláusulas administrativas reguladoras de cada contrato específico para determinar si el pago que realice el consultante a favor de la entidad adjudicataria se corresponde con un acto de consumo y, por tanto, debe quedar sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, o tiene la naturaleza de una indemnización para la reparación de daños o perjuicios no sujeta al Impuesto. A este respecto, este Centro directivo no puede conocer todos los supuestos de hecho que pueden derivarse de la práctica de los contratos administrativos a efectos de su calificación. »

«8ª Descendiendo al supuesto objeto de consulta, en aquellos supuestos relativos a la segunda modalidad de pago cuando el consultante deba satisfacer un importe derivado de las condiciones contractuales o en virtud de un acuerdo efectuado entre las partes, a la entidad adjudicataria como consecuencia de la resolución del contrato por causa del propio consultante cuando la entidad adjudicataria ya hubiese iniciado la prestación de servicios correspondientes y estuviese dispuesta a finalizar la misma, el pago tendrá la consideración de la contraprestación de la prestación de servicios que estará, por tanto, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, en aquellos supuestos en los que el pago realizado por el consultante tenga naturaleza indemnizatoria en los términos expuestos en apartados anteriores de esta contestación y según lo dispuesto en las cláusulas contractuales específicas reguladoras de cada contrato, dicha indemnización no se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido»

«9ª Descendiendo al supuesto objeto de consulta, debe señalarse que en aquellos casos en los que el pago que realice el Ayuntamiento constituya la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al Impuesto realizada por la entidad adjudicataria a favor del mismo según lo expuesto en los apartados anteriores de esta contestación, dicha entidad adjudicataria será la que se encuentre obligada a la expedición de la correspondiente factura como sujeto pasivo de la operación.

Por el contrario, en aquellos supuestos en los que el pago que realice el consultante tenga naturaleza indemnizatoria según lo expuesto en apartados anteriores y, por tanto, no se encuentre sujeto al Impuesto, la entidad adjudicataria no se encontrará obligada a la expedición de una factura a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido»

✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V1003-25 (12.06.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1003-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. La entidad consultante tiene un proyecto para adaptar los combates de lucha a las nuevas tecnologías. A tal efecto ha desarrollado unos sensores de combate que miden el movimiento y una plataforma en donde los usuarios registran sus entrenamientos y sirve también como red social.

La consultante va a emitir un determinado número de "utility token" o token de utilidad,





que permitirán a los usuarios de la plataforma adquirir ciertas ventajas como suscripciones premium, cursos en línea o los propios sensores de combate. Además de adquirirlos, los usuarios podrán obtener estos tokens como recompensa por sus entrenamientos, combates o modos de desafío de la plataforma. Los token podrán ser adquiridos por cualquier usuario del mundo, ya sean profesionales o empresarios o particulares.

■ CUESTIÓN PLANTEADA. ¿La adquisición de tales tokens tienen la consideración de bono polivalente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido?

CONCLUSIONES

«1ª Por tanto, la primera cuestión a analizar es si dichos "tokens" tienen o no consideración de dinero electrónico y su adquisición podría quedar sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[...]

En definitiva, que los valores monetarios adquiridos por los usuarios y almacenados en un "token" denominado "Hard Coin" y que permiten adquirir bienes o servicios a los usuarios del "token" no tendrán la consideración de dinero electrónico y, por tanto, no será de aplicación lo previsto en la Ley 21/2011, de dinero electrónico.

Al no tener la consideración de dinero electrónico su adquisición no podrá beneficiarse de la exención del artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA español (trasposición de lo previsto en el artículo 135, apartado 1, letra e) de la Directiva del IVA) como medios de pago, por lo que la adquisición y venta de dichos "tokens" estaría, en principio, sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido»

«2ª Una segunda cuestión que debe ser objeto de análisis es si la adquisición de el "token" objeto de consulta puede ser considerado como un bono a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[...]

En este sentido, del escrito de escrito de consulta parece deducirse que el token emitido cumple con estos requisitos por lo que, en tal caso, tendría la consideración de un bono»

«3ª Una vez determinado que el token tiene la consideración de bono, será necesario, a efectos de su régimen de tributación, si el mismo tiene la consideración de «bono univalente», ya que la definición del «bono polivalente» se realiza en sentido negativo como todos aquellos bonos que no tiene la consideración de «univalente.

[...]

Pues bien, en el caso de los tokens consultados parece desprenderse que, en el momento de su emisión, dado que puede redimirse por bienes o servicios y sus destinatarios pueden encontrarse en cualquier lugar del mundo, el lugar de realización de los servicios que se prestarán o los bienes que se recibirán son desconocidos. Tampoco será posible conocer en ese momento qué tipo del Impuesto será de aplicación. En consecuencia, dichos tokens no tienen la consideración de un bono univalente. No obstante, como sí que constituye un bono, dicho "token" debe ser considerados como un bono polivalente»



«4ª En relación con el régimen de tributación de los bonos polivalentes, dicha resolución [Resolución de 28 de diciembre de 2018, de la Dirección General de Tributos] dispone lo siguiente en su apartado segundo: [...]

En consecuencia, con lo anterior, la transmisión de un bono polivalente por su emisor o su poseedor en los términos señalados no se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que corresponda a la operación subyacente cuando dicho bono se redima, en los términos expuestos»



IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES (IEPLAS)

✓ **IEPLAS. Consulta Vinculante V0990-25** (11.06.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0990-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La entidad consultante se dedica a la fabricación de bobinas de madera y de bobinas de contrachapado para cable eléctrico. La diferencia entre ambas consiste en que, en este último caso, los discos son de chapa de aglomerado, abedul, y el tambor de las mismas es un tubo de PVC, el cual se trata de un tubo sanitario, fabricado por su proveedor nacional. Dicho tubo es cortado a medida mediante una sierra, dependiendo del tipo de bobina.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** En relación con el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, la consultante desea conocer quién tiene la consideración de fabricante en el supuesto mencionado.

CONCLUSIONES

«1ª En el presente caso, según la información aportada por la consultante, la entidad no realiza procesos de elaboración del tubo de plástico, sino que simplemente recibe los tubos de PVC y los corta con una sierra, sin incorporar nada de plástico al producto resultante, por lo que, en virtud del artículo 71.1.b), no tiene la consideración de fabricante y, por tanto, no ostenta la condición de contribuyente del impuesto»

«2ª A pesar de no tener la condición de fabricante, la consultante, con ocasión de las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial de aplicación del mismo, deberá cumplir las siguientes obligaciones (artículo 82, apartado 9): [...]»

«3ª En este sentido, dado que la consultante no tiene la consideración de fabricante a efectos del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, le resultará de aplicación lo previsto en la letra b) del citado artículo 82.9 de la Ley y, por tanto, únicamente si el adquirente del producto le solicita la emisión de factura y, además, le requiere la aplicación de lo previsto en la citada letra b), deberá entonces incluir en la factura la información relativa al importe del Impuesto satisfecho, la





cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos y si se benefició de alguna exención. Estos datos se podrán consignar, alternativamente, en un certificado en lugar de en la factura.

Lo anterior no es aplicable cuando se expidan facturas simplificadas»



IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS EN VERTEDEROS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN DE RESIDUOS (IDPR)

✓ **IDPR. Consulta Vinculante V0973-25** (06.06.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0973-25

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

- **HECHOS.** La consultante lleva a cabo la gestión de las instalaciones construidas por una comunidad autónoma para la recogida y el tratamiento de los residuos domésticos.
- **CUESTIÓN PLANTEADA.** La consultante pregunta si, a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, hay que tener en cuenta la humedad del residuo depositado en vertedero, toda vez que, según afirma, dicha humedad termina convirtiéndose en lixiviados que son recogidos y extraídos del vaso de vertido a través de las bombas de extracción dispuestas en los pozos para ese fin, o se evaporan debido a las temperaturas que alcanzan los materiales biodegradables durante el proceso de fermentación del mismo.

CONCLUSIÓN

«Por tanto, dado que no se establece en la Ley deducción alguna a la hora de configurar la base imponible, será el peso total de los residuos depositados, cuando se realice ese depósito, el que determine la base imponible del impuesto»

LOS PUEBLOS MÁS PEQUEÑOS DE LA COMUNIDAD DE MADRID

MADARCOS (70 habitantes)



MADARCOS

Autor: [Luis Rogelio HM](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 2.0 Generic](#)

IV. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS



IV.1. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES

JULIO – AGOSTO, 2025



FERNANDO MARTÍN BARAHONA.

Técnico de Hacienda del Estado (excedente).

Subinspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (España)

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN.CEF

Revista mensual núm. 508. Julio, 2025

«El Tribunal Constitucional ha desestimado el conflicto entre órganos constitucionales que promovió el Gobierno frente al Senado por el acuerdo de la Mesa de la Cámara por el que –en contra del criterio del Ejecutivo– se tomaba en consideración para su tramitación la proposición de Ley por la que se deroga la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones. El Ejecutivo defendía que el acuerdo de la Mesa del Senado podría suponer una vulneración de los artículos 134.6 de la Constitución y 151 del Reglamento del Senado, en relación con el ejercicio de su facultad de veto presupuestario. Sin embargo, el Constitucional aclara que, cuando la doctrina constitucional ciñe la prerrogativa de veto a los presupuestos «en curso», se refiere a los que «estaban rigiendo al tiempo de presentación de la iniciativa legislativa». La proposición de ley señala que nuestro país soporta una carga tributaria por este impuesto de las más altas de Europa. En concreto, ocuparía la segunda posición por fiscalidad, únicamente siendo superada por Francia (en España puede llegar a tributarse hasta el 34 %, frente al 45 % de Francia). Sin embargo, los autores de la iniciativa se olvidan una vez más de que hay un componente pernicioso en la estructura estatal del impuesto, como son los coeficientes multiplicadores en función de la cuantía del patrimonio preexistente y del grupo, según el grado de parentesco, que pueden más que duplicar ese porcentaje, a lo que debe añadirse la falta de actualización de los distintos tramos en los últimos 25 años. La mayoría de las comunidades autónomas han mejorado la fiscalidad de los grupos I y II de parentesco a través de





la aprobación de deducciones y bonificaciones en la cuota tributaria e incluso han aprobado tarifas específicas para estos parientes, pero ninguna de ellas ha flexibilizado los coeficientes multiplicadores con las situaciones que se detallan a continuación atendiendo a la jurisprudencia más reciente sobre su aplicación»



IV.2. REVISTAS

JULIO – AGOSTO, 2025

INDICE

- REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF
- TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria
- BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España
- CARTA TRIBUTARIA. Opinión

I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN.CEF

👉 Revista mensual núm. 508. JULIO, 2025.

➡ TRIBUTACIÓN

❖ Estudios

- «*Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2025*»

👤 ANTONIO LONGÁS LAFUENTE. Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

«No han sido numerosas las modificaciones que el IVA ha sufrido en el ejercicio 2024 y en lo que llevamos de 2025, si bien el conjunto de todas ellas supone importantes novedades en algunos elementos del impuesto.

En este trabajo se van a repasar las modificaciones aprobadas a lo largo de 2024 y los primeros meses de 2025, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia LIVA, a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, considerando las normas dictadas durante este periodo que afectan al impuesto. Se examina también una previsión de las novedades que deberán recogerse por el legislador español como consecuencia de la aprobación de la Directiva (UE) 2025/516 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital»

- «*Estimación indirecta de la base imponible en el IVA y delito contra la Hacienda pública*»





👉 JOSÉ ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA. Abogado (España)

Extracto

«Estimación indirecta en el IVA y delito contra la Hacienda pública. Ausencia de documentación en la denuncia inicial. Inclusión en las ventas estimadas del importe correspondiente al IVA que debió repercutirse»

■ «El funcionamiento de los coeficientes multiplicadores en el impuesto sobre sucesiones y donaciones»

[Una bonificación o deducción en la cuota tributaria puede mitigar solo en parte los efectos de la doble progresividad de los coeficientes multiplicadores]

👉 FERNANDO MARTÍN BARAHONA. Técnico de Hacienda del Estado (excedente). Subinspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (España)

Extracto

«El Tribunal Constitucional ha desestimado el conflicto entre órganos constitucionales que promovió el Gobierno frente al Senado por el acuerdo de la Mesa de la Cámara por el que – en contra del criterio del Ejecutivo– se tomaba en consideración para su tramitación la proposición de Ley por la que se deroga la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones. El Ejecutivo defendía que el acuerdo de la Mesa del Senado podría suponer una vulneración de los artículos 134.6 de la Constitución y 151 del Reglamento del Senado, en relación con el ejercicio de su facultad de veto presupuestario. Sin embargo, el Constitucional aclara que, cuando la doctrina constitucional ciñe la prerrogativa de veto a los presupuestos «en curso», se refiere a los que «estaban rigiendo al tiempo de presentación de la iniciativa legislativa». La proposición de ley señala que nuestro país soporta una carga tributaria por este impuesto de las más altas de Europa. En concreto, ocuparía la segunda posición por fiscalidad, únicamente siendo superada por Francia (en España puede llegar a tributarse hasta el 34 %, frente al 45 % de Francia). Sin embargo, los autores de la iniciativa se olvidan una vez más de que hay un componente pernicioso en la estructura estatal del impuesto, como son los coeficientes multiplicadores en función de la cuantía del patrimonio preexistente y del grupo, según el grado de parentesco, que pueden más que duplicar ese porcentaje, a lo que debe añadirse la falta de actualización de los distintos tramos en los últimos 25 años. La mayoría de las comunidades autónomas han mejorado la fiscalidad de los grupos I y II de parentesco a través de la aprobación de deducciones y bonificaciones en la cuota tributaria e incluso han aprobado tarifas específicas para estos parientes, pero ninguna de ellas ha flexibilizado los coeficientes multiplicadores con las situaciones que se detallan a continuación atendiendo a la jurisprudencia más reciente sobre su aplicación»

❖ Análisis doctrinal y jurisprudencial

■ «El conflicto de los gastos financieros»

[Análisis de la STS de 27 de febrero de 2025, rec. núm. 1034/2023, y de la STJUE de 4 de octubre de 2024, asunto C-585/22]

👉 EDUARDO SANZ GADEA. Inspector de Hacienda del Estado (jubilado) (España)





Extracto

«La presente colaboración comenta dos sentencias, una del Tribunal Supremo (TS), por la que se desestima el recurso de casación interpuesto contra una sentencia de la Audiencia Nacional (AN) y otra del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en materia del conflicto de la deducción de gastos financieros. La sintonía entre ellas es notable. Esa sintonía, sin embargo, no se atisba en el auto de admisión a casación. En su conjunto, las dos sentencias confirman los criterios mantenidos por la Administración tributaria»

- «*El elemento subjetivo de la responsabilidad solidaria*»

[Análisis de la STSJ de Murcia de 27 de marzo de 2024, rec. núm. 241/2022]

👤 NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM. Profesora contratada doctora de la UDIMA. Abogada del ICAM (España)

Extracto

«Comentamos en estas líneas una sentencia del TSJ de Murcia, dictada a propósito de una responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2 de la LGT, declarada y exigida a una entidad financiera por deudas de una persona que había abierto en ella unas cuentas a nombre de sus hijos, menores de edad. Como esta persona había venido desarrollando su actividad empresarial y personal utilizando esa cuenta, evitando así los embargos acordados por la Agencia Tributaria, para la AEAT es claro que la entidad financiera es responsable solidaria, por su colaboración en la ocultación. La cuestión que se debate en el procedimiento es si, teniendo en cuenta que la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT no consagra una responsabilidad objetiva, se puede sostener que en el caso concurre el elemento subjetivo de la entidad bancaria.»

➔ CONTABILIDAD

❖ Estudios

- «*Relevancia de la comunicación y verificación de la información sobre sostenibilidad en la industria manufacturera en Europa*»

👤 M.^a DEL PILAR CASADO-BELMONTE (autora de contacto), Universidad de Almería (España)- M.^a Carmen Martínez-Victoria, Universidad de Almería (España).

Extracto

«La revelación de la información sobre sostenibilidad ha experimentado una significativa transformación los últimos años. Las nuevas demandas de información surgen de las expectativas de los grupos de interés, cuya participación activa es crucial para cumplir con estas necesidades. En este contexto, la verificación de la información sobre sostenibilidad se convierte en un aspecto de suma importancia para garantizar la calidad de la información emitida en esta materia. Así, la verificación de la información sobre sostenibilidad busca mantener los mismos estándares de auditoría que la de la información financiera. Este estudio pretende profundizar en el proceso de verificación sobre sostenibilidad, detallando las características de cada una de las fases. Aun así, existen aspectos del proceso que aún no están completamente esclarecidos en la literatura actual. Por tal motivo, este trabajo tiene como objetivo responder a dos cuestiones clave: qué





impacto tiene la divulgación de información sobre sostenibilidad en el desempeño financiero de las empresas y cómo el desempeño en sostenibilidad influye en la calidad de la verificación. Para ello, se aplicó la metodología de datos de panel a una muestra de 578 empresas manufactureras europeas durante el periodo 2018-2023. Los resultados muestran que las empresas con mayor desempeño en sostenibilidad tienden a una verificación de mayor calidad y, además, una mayor divulgación de esta información impacta positivamente en la rentabilidad de los propietarios-inversores»

❖ Análisis doctrinal

■ «*Clasificación de variaciones de valor razonable de instrumentos financieros en una sociedad holding*» [Análisis de la consulta 4 del BOICAC 137, de abril de 2024]

👉 JAVIER COLLADO MUÑOZ. Profesor del CEF.- (España)

Extracto

«Aplicación práctica de la consulta 4 del BOICAC 137, de abril de 2024, sobre la clasificación en las cuentas anuales de una sociedad holding de las variaciones de valor razonable de instrumentos financieros»

❖ Casos prácticos

■ «*Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el cuerpo superior de inspectores de Hacienda del Estado (acceso libre)*»

👉 ANNA AYATS VILANOVA. Profesora de CEF-UDIMA (España)

Sumario

- Caso 1. **Contabilidad financiera.** Elaborar un balance de saldos a 15-12-2022, corregir errores contables y contabilizar las operaciones realizadas hasta el 31 de diciembre, tales como el rendimiento financiero por la compra obligaciones, arrendamiento financiero, reconocimiento de ingresos de la actividad habitual, nóminas, ajuste de existencias, amortizaciones de inmovilizado y provisión para cubrir los costes de la garantía legal.

- Caso 2. **Contabilidad de sociedades.** Segregación de una actividad económica creando una sociedad nueva para luego transmitir los títulos a una entidad fuera del grupo.

- Caso 3. **Contabilidad de sociedades.** Averiguar el valor del patrimonio neto y su composición a partir de la información que proporciona el enunciado acerca del capital escriturado, las reservas, el resultado del ejercicio, la compra de autocartera, la emisión de obligaciones convertibles y coberturas.

- Caso 4. **Contabilidad financiera.** Se divide en dos apartados: la primera parte es un caso práctico del IS con ajustes fiscales de pérdidas en la venta de inmovilizado entre sociedades del grupo, libertad de amortización de bienes de escaso valor, liberalidades y el cobro de dividendos procedentes de filiales. La segunda parte es un supuesto del IVA con prorrata general que incluye la regularización de bienes de inversión y el cálculo de la deducción complementaria.





- Caso 5. **Matemáticas financieras.** El supuesto tiene dos partes: la primera es un préstamo con mensualidades constantes a tipo variable en el que hay que ajustar el cálculo de la cuota cada año y después del tercer año se cambia por un préstamo a tipo fijo que aumenta anualmente en progresión geométrica. La segunda parte es una emisión de un empréstito cupón cero con gastos de administración y lote.

II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

Entradas JULIO-AGOSTO/2025

👉 Entradas JULIO, 2025

■ 1ª «**Tendencias y retos de la fiscalidad en la Unión Europea**» (01.07.2025)

➔ Acceso al documento original: [Tendencias y retos de la fiscalidad en la Unión Europea](#)

👤 FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

Introducción

«La Comisión Europea acaba de publicar el Informe Anual sobre Fiscalidad 2025 que describe de forma exhaustiva cuáles son las tendencias recientes de los sistemas tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea e insiste en el papel central que debe desempeñar la fiscalidad para hacer frente a los actuales retos económicos, sociales y medioambientales. He considerado oportuno dedicar esta entrada de nuestro querido blog a exponer las principales ideas que se recogen en este informe, cuya lectura recomiendo porque ofrece una visión global de la diversidad de los enfoques nacionales en el momento actual así como de algunos de los retos a que se enfrentarán los sistemas tributarios de los Estados miembros en el futuro. El informe se estructura en cinco capítulos»

[...]

■ 2ª «**El fondo de comercio financiero sobrevive al peregrinaje administrativo-jurisdiccional en la Unión Europea**» (08.07.2025)

➔ Acceso al documento original: [El fondo de comercio financiero sobrevive al peregrinaje administrativo-jurisdiccional en la Unión Europea](#)

👤 JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO Y MIGUEL MUÑOZ PÉREZ

Introducción

«Cuando el legislador español, en las postrimerías del segundo año de este siglo (Ley24/2001) y con efectos a partir del 1 de enero de 2002, decidió introducir en el régimen del Impuesto sobre Sociedades (artículo 12.5 de la Ley 43/1995, de donde pasaría al Texto Refundido de 2004) un beneficio fiscal consistente en la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio financiero en la adquisición de participaciones en sociedades no residentes, ignoraba el proceloso camino que deberían transitar los sujetos pasivos que decidieron acogerse a la ventaja fiscal. Ni los beneficiarios podían atisbar el largo peregrinaje a que se verían abocados por recoger el testigo ofertado por el autor de la norma.





La Comisión Europea no tardó en poner el foco sobre el nuevo beneficio fiscal desde la perspectiva de las normas relativas a las ayudas de Estado»

[...]

■ 3ª «**Historietas para nuestros nietos**» (10.07.20250)

👉 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la Universidad Pompeu Fabra

➔ Acceso al documento original: [Historietas para nuestros nietos](#)

Introducción

«Son ya varias las sentencias del Tribunal Supremo (en adelante, TS) en las que se reitera su doctrina con relación a la retribución de los administradores como gasto deducible. Lo lamentable es que hayan tenido que transcurrir casi 20 años para que el TS se aclare a asimismo. Me explico. »

Corría el año 2008. El viacrucis judicial se había iniciado hacía algo más de 10 años, en concreto, el 19 de diciembre de 1997. La inspección hacía referencia al año 1994. Este último era, todavía, un tiempo de diálogo y debate con la inspección. En aquel entonces, nadie dudaba de que la retribución de los administradores fuera gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), con independencia de que dicha retribución fuera o no obligatoria según los estatutos de la sociedad. Por aquella época, lo que importaba no eran los formalismos, sino la realidad. Y si la realidad era que el administrador había cobrado por ejercer su cargo, su deducibilidad como gasto en el IS era incuestionable. A lo sumo, se planteaba algún problemilla en relación con el tipo de retención a aplicar. Pero, aunque parezca mentira, el tema era pacífico»

[...]

■ 4ª «**El Precio de la justicia: cuando ganar un recurso puede salir caro**» (15.07.2025)

➔ Acceso al documento original: [El Precio de la justicia: cuando ganar un recurso puede salir caro](#)

👉 JAVIER POVO MARTÍN

Introducción

«Desde hace tiempo existe un debate en estos foros respecto de los problemas que suscita la exigencia de los intereses de demora devengados a favor de la Administración para los supuestos en los que los contribuyentes hayan impugnado los actos administrativos que pusieron fin a los procedimientos instructores tramitados cerca de ellos y, paradójicamente, hayan conseguido una estimación parcial de sus pretensiones pero la validez jurídica de aquellos es solo parcial y permite, por tanto, que se dicte un nuevo acto. Sencillamente, porque impera la ejecución de la resolución estimatoria parcial y, en consecuencia, la emisión de una nueva liquidación.

Pues bien, en este contexto y por la dinámica aplicativa del precepto en cuestión (el art.26.5 de la Ley General Tributaria), el órgano de aplicación del tributo debe dictar una nueva liquidación en sustitución de la ya anulada o declarada inválida, determinando la nueva deuda tributaria que englobará tanto el importe de la cuota tributaria liquidada con





arreglo a la resolución (y que será menor) y la “nueva” cuantía en concepto de intereses de demora que podrá ser mayor. Y sobre esto versa el debate»

■ 5ª «Lo que nos espera a la vuelta de las vacaciones» (22.07.2025)

👉 MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional.

[Un apunte sobre los recursos pendientes de resolver por el Tribunal Constitucional]

➔ Acceso al documento original: <https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/lo-que-nos-espera-a-la-vuelta-de-las-vacaciones>

Introducción

«Se acercan las vacaciones de verano, termina el año judicial, y pensé que podría ser el momento propicio para recordar lo que nos encontraremos sobre la mesa cuando regresemos con las pilas cargadas. Tirando de la base de datos, encontré los siguientes recursos que, en principio, deberían ser resueltos en fechas no muy lejanas por el Pleno del Tribunal Constitucional.

El primer recurso, es el conocido recurso de inconstitucionalidad núm.1798-2021 ,debido a que es uno de los más antiguos que están pendientes de sentencia, sin que existe un motivo conocido para que se encuentre “congelado”. Dado que de forma recurrente la prensa jurídica apunta la posibilidad de que se pudiera llegar a declarar la inconstitucionalidad del impuesto sobre el patrimonio, convendría observar cuál es el objeto de este recurso, no sin antes advertir que desde que se interpuso, hace más de cuatro años, la legislación y la jurisprudencia han sufrido cambios, lo que sin duda influirá a la hora de emitir un pronunciamiento. Veamos el problema constitucional que plantearon los recurrentes, más de 50 diputados del grupo parlamentario popular, frente a dos disposiciones de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021»

[...]

■ 6ª «La declaración formal de caducidad del primer procedimiento como requisito para la válida incoación del segundo» (24.07.2025)

👉 MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ. Abogada y Asesora Fiscal

➔ Acceso al documento original: [La declaración formal de caducidad del primer procedimiento como requisito para la válida incoación del segundo](#)

Introducción

«El ejercicio por la Administración de sus potestades de intervención está sujeta a límites, uno de ellos es el establecimiento de un plazo máximo para resolver los procedimientos. Su razón de ser obedece al deber de las Administraciones públicas de dictar resolución expresa en los plazos marcados por la ley; con ello se pretende garantizar que los procedimientos administrativos que puedan generar obligaciones para los ciudadanos se resuelvan en un tiempo concreto, evitando la prolongación indefinida de los mismos por razones de seguridad jurídica. El incumplimiento de estos plazos conlleva como consecuencia jurídica la caducidad del procedimiento y el consiguiente archivo de las actuaciones, lo que no impide -fuera del non bis in idem procedimental propio del ámbito sancionador- la apertura





de nuevo expediente sobre el mismo objeto, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. La caducidad del procedimiento se constituye así, como una forma de terminación del procedimiento que penaliza la falta de diligencia de la Administración en el cumplimiento de los plazos legalmente establecidos para tramitar y resolver. La esencia de la caducidad de un procedimiento es que queda inhabilitado como cauce adecuado en el que poder dictar una resolución válida sobre el fondo.

Nuestro Tribunal Supremo ha tenido ocasión de analizar el instituto de la caducidad de los procedimientos administrativos en numerosas ocasiones, entre las más recientes cabe citar la STS 2637/2025 - ECLI:ES:TS:2025:2637, de 16 de junio de 2025, objeto del presente comentario»

■ 7ª «De casetas y perros. Contrato de persona a jornada completa en empresas de arrendamiento de inmuebles» (29.07.2025)

[Comentarios a la STS de 14/7/2025, Rec. 2197/2023, ECLI:ES:TS:2025:3472]

➔ Acceso al documento original: [De casetas y perros. Contrato de persona a jornada completa en empresas de arrendamiento de inmuebles](#)

👤 FRANCISCO R. SERANTES PEÑA. Abogado Tributarista

Introducción

«Con ganas de alcanzar las vacaciones de agosto a las que tanto nos cuesta llegar los que nos dedicamos a los tributos, se me había ocurrido escribir una entrada recopilando los temas más interesantes de este año (“judicial” o “tributario”) que ahora termina.

Pero la actualidad manda. Esta semana pasada se conoció la sentencia que figura en el título y no me he resistido a hacer unos breves comentarios sobre la misma y la sensación que invade el aire que respiramos.

La prensa especializada se ha referido a dicha sentencia como “Alivio fiscal para las empresas familiares con activos inmobiliarios”

En efecto, la sentencia ha sido aplaudida por asesores fiscales, inversores y, en general, por casi todos los operadores jurídicos.

Empecemos por la regulación objeto de examen»

[...]

👤 Entradas AGOSTO, 2025

■ 1ª «La agencia patriótica»

➔ Acceso al documento original: [La agencia patriótica](#)

👤 ANTÓN BEIRAS CAL. Economista. Auditor. Abogado Tributarista (05.08.2025)

Introducción

«No hablaré de lo que se investiga como delito. Hablaré de lo que el Juez instructor ha declinado investigar porque no lo considera delito. Ese grave ‘Spin Off’ que se refiere a la instrumentalización de la Agencia tributaria para silenciar críticas, para castigar a periodistas que investigaban a Equipo Económico, o como pura venganza, fuego amigo





sobre rivales en su propio partido o fuego enemigo en el arco político opuesto, la extrema izquierda. No será delito, pero son conductas gravísimas en una Agencia Tributaria obligada al estricto sigilo sobre sus investigaciones y a la neutralidad en sus planes de inspección, que de ningún modo pueden someterse a sesgos ni órdenes políticas»

El desvergonzado intercambio de mensajes entre Santiago Menéndez, director de la Agencia y el Señor Montoro ...»

[...]

■ 2ª «**La pericial de parte sí puede desvirtuar las presunciones contenidas en la regla de valoración del artículo 37.1.b) LIRPF**» (12.08.2025)

[Comentario a la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de marzo de 2025, núm. 1676/2025, rec. 1282/2021]

➔ Acceso al documento original: [La pericial de parte sí puede desvirtuar las presunciones contenidas en la regla de valoración del artículo 37.1.b\) LIRPF](#)

👩 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

Introducción

«Estamos de enhorabuena. La Audiencia Nacional, AN, ha abierto la mano a la hora de facilitar la prueba a los contribuyentes sobre el valor de mercado de acciones o participaciones no cotizadas en materia de IRPF. La sentencia que vamos a comentar resulta de especial relevancia en la aplicación de la regla de valoración contenida en el artículo 37.1.b) 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.

Hasta el momento, la Administración tributaria y la mayoría de Tribunales jurisdiccionales en el ámbito contencioso administrativo – a excepción del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña- eran reticentes a la hora de aceptar las periciales de parte como un método válido de valoración para desvirtuar las presunciones contenidas en el artículo 37.1.b)LIRPF. La sentencia de la AN aumenta estas posibilidades y reconoce un mayor valor probatorio alas periciales de parte, en la medida en que lo contrario limitaba enormemente el derecho de defensa de los contribuyentes. El supuesto de hecho impugnado conocía...»

[...]

■ 3ª «**El laudo arbitral y el Impuesto sobre Donaciones**» (19.08.2025)

➔ Acceso al documento original: [El laudo arbitral y el Impuesto sobre Donaciones](#)

👩 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Introducción

«Con el arbitraje se somete a la decisión de un tercero una situación conflictiva intersubjetiva produciendo el laudo resultante los efectos de la cosa juzgada (art. 43 Ley60/2003, de Arbitraje), y a él se acude como alternativa al ejercicio de la función judicial.





Los laudos arbitrales toman relevancia en el ámbito tributario, en particular, en el de aplicación del Impuesto de Donaciones cuando, llevada a cabo una transmisión gratuita, transcurrido un tiempo, se remite a la Administración tributaria documento público con el contenido de un laudo arbitral que declara la nulidad de aquella transmisión con fundamento, pongamos por caso, en error en la voluntad de quienes intervinieron en el contrato que no han visto colmadas, por ejemplo, las expectativas fiscales trazadas cuando se llevó a término aquella transmisión gratuita, en concreto, por no concurrir los requisitos que podían acreditar el reconocimiento de un beneficio fiscal. Se plantea entonces, la posible rectificación de la autoliquidación con solicitud devolución de lo ingresado por el Impuesto sobre Donaciones, lo que supone analizar si los efectos de la cosa juzgada reconocidos legalmente al laudo arbitral»

[...]

■ 4ª «**Ilusionismo de la Dirección General de Tributos en la tributación de las regularizaciones RETA**» (26.08.2025)

[Sobre el Informe de la SG de Impuestos sobre la Renta de Personas Físicas (DGT) de abril de 2025]

➔ Acceso al documento original: [Ilusionismo de la Dirección General de Tributos en la tributación de las regularizaciones RETA](#)

👤 PABLO G. VÁZQUEZ. Abogado Tributarista

Introducción

«La verdad es que no sé muy bien si mi por condición de gallego o quizá por ser muy grupo de los Jarabe de Palo pero lo cierto es que ante la tesitura de “preguntar” a Hacienda sobre determinado proceder yo siempre contesto lo mismo: “pues depende, carallo”, puede ser muy necesario o en cambio contraproducente según el caso concreto (el “may be it isn’t it is, maybe” de toda la vida).

Y es que a veces la tentación andywarholiana de tener encuadernadita una Contestación firme nominativa por parte de Hacienda conlleva una penitencia de avería y poca redención, sirviendo, a mayores y para más inri, para que la propia Agencia pueda rearmar reforzar su argumento inicial -anti contribuyente- (bit...).

Pues bien, algo parecido ha ocurrido a cuenta de la tributación de las regularizaciones de las cuota RETA de los autónomos ya que, a pesar de la clara (y nefasta) doctrina de Tributos marcada someramente a finales de 2022, algún incauto ha decidido repreguntar sobre lo mismo brindándole así al ente público la posibilidad de reforzar su argumento iniciático.

Efectivamente, ¿recuerdan la inefable CV 2518-22, de 7 de Diciembre de 2022 sobre el nuevo sistema RETA y sus consecuencias fiscales? Según aquella resolución administrativa la regularización se imputaba no al ejercicio de devengo, sino al ejercicio de la propia regularización (algo que criticamos en su momento y de manera muy vehemente por “cargarse” el criterio legal de imputación temporal de ingresos y gastos en rendimientos de actividades económicas en IRPF).»

Pues como segundas partes haberlas, hay las y nunca fueron buenas Tributos, de la mano ejecutora de su Jefatura de la SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas,





despacha (entre otros) Informe fechado el 1 de abril de 2025 en el que se arranca, al más puro estilo tintiniano de Hernández y Fernández, con que la tributación del nuevo sistema RETA no sólo NO rompe con el principio del devengo, sino que, incluso, es lo CONVENIENTE puesto que la regularización responde a un "cambio de estimación contable" (Norma RyV22ª PGC a la que se remite las leyes tributarias de renta y sociedades) debiéndose aplicar el tratamiento fiscal previsto expresamente para dichos cambios. Un doble tiro en todos los sentidos...

Literalmente, el informe controvertido reza lo siguiente al respecto ...»

III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España

👉 NÚMERO 301 (JULIO - AGOSTO, 2025)

👉 RICARDO HULEIN BOADILLA. Abogado del Estado y Doctor en Derecho.

■ «Los beneficios fiscales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la doctrina jurisprudencial (II)»

[La primera parte de este artículo se publicó en el BITplus número 300]

➡ Acceso al documento original: [5d028957-3018-a37e-9d38-41501b538ddd](https://www.bitplus.es/documento/5d028957-3018-a37e-9d38-41501b538ddd)

4.- BENEFICIOS FISCALES EN LAS DONACIONES Y DEMÁS NEGOCIOS JURÍDICOS A TÍTULO GRATUITO INTER VIVOS RELACIONADOS CON LA REDUCCION DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DEL ARTÍCULO 20.6 DE LA LISD

Introducción

Pasamos ya al análisis de la doctrina jurisprudencial relacionada con la reducción en la base imponible estatal aplicable a las donaciones y demás negocios jurídicos a título gratuito inter vivos a que se refiere el artículo 20.6 de la LISD, que pasamos a reproducir: [...]

A.- Sobre la presunta vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley en relación con el desarrollo reglamentario de los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y participaciones en entidades a las que se refiere el artículo 4. ocho de la ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio y la prueba de la afección a esas actividades.

[...]

B.- Sobre cómo debe entenderse cumplido el requisito de edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la LISD para la aplicación de la reducción en la base imponible, prevista en ese precepto, en el caso de donación de bienes gananciales por ambos cónyuges.

[...]

C.- Sobre el periodo temporal o momento en que debe verificarse el cumplimiento de los requisitos para disfrutar de la reducción del artículo 20.6 LISD, en concreto para comprobar la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad.

[...]

5.- GESTION Y COMPROBACION DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES





Para concluir este trabajo nos vamos a referir a la doctrina jurisprudencial sobre la gestión y comprobación administrativa de los beneficios fiscales a los que se ha hecho mención, más en concreto, a la posibilidad legal de comprobación vía procedimiento inspector de esos beneficios cuando ha mediado una primera liquidación provisional dictada por la Administración tributaria tras la presentación por el obligado de una declaración tributaria.

[...]

■ «Los beneficios fiscales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la doctrina jurisprudencial (I)»

👤 RICARDO HUELIN BOADILLA. Abogado del Estado y Doctor en Derecho.

1. INTRODUCCIÓN

«El presente trabajo tiene por objeto referirse a la doctrina jurisprudencial más reciente, posterior a la entrada en vigor del nuevo recurso de casación en materia contencioso administrativa consecuencia de la reforma introducida en su Ley reguladora por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, relacionada con los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que, como ha ocurrido en otras muchas materias tributarias, se ha beneficiado – valga la redundancia – del nuevo planteamiento para la admisión de los recursos de casación que, superando los estrechos límites cuantitativos del anterior recurso, permite acceder al Tribunal Supremo, previo el oportuno filtro de admisión, cuando se estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia (artículo 88 1 de la LJCA), lo que ha propiciado que el Alto Tribunal entrara a conocer, sentando doctrina al respecto sobre numerosos aspectos de interés en el campo tributario como los relacionados con la aplicación por las Comunidades Autónomas, gestoras del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, como es sabido, entre los que se encuentran los que tienen ver con los beneficios fiscales del mismo.

[...]

Pues bien, este trabajo se va a centrar en la doctrina jurisprudencial relacionada, como hemos dicho, con los beneficios – vía reducción de base imponible - contenidos en el artículo 20 de la Ley del Impuesto, aplicado en muchos casos por las CCAA en su gestión del impuesto en los que, como reza el artículo 48, han mantenido las reducciones en condiciones análogas a las del Estado o, simplemente las han mejorado mediante el aumento del porcentaje de reducción la ampliación de personas o la disminución de los requisitos, lo que, ha permitido en todo caso, como veremos, al Tribunal Supremo realizar su tarea exegética respecto al artículo 20 2 c), especialmente, sin ningún tipo de problema»

[...]

2 -DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE EL ÁMBITO COMPETENCIAL DE LAS CCAA EN RELACION CON LOS BENEFICIOS FISCALES DEL ISD

[...]

3 - BENEFICIOS FISCALES EN LAS ADQUISICIONES MORTIS CAUSA RELACIONADOS CON LAS REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DEL ARTÍCULO 20 2 DE LA LISD

[...]





IV. CARTA TRIBUTARIA. Opinión

👉 Número 124 (JULIO,2025)

▶ Observatorio

■ *«El Impuesto Complementario en la Ley 7/2024, de 20 de diciembre ¿Una apuesta multilateral acertada? | Parte I»*

👤 AMELIA MAROTO SÁEZ. Doctora en Derecho. Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales

Resumen

«Este artículo analiza, con un enfoque práctico, esta nueva figura del sistema fiscal español, cuyo carácter multijurisdiccional ha requerido que sean las magnitudes contables armonizadas y homogeneizadas de los grupos, los principales referentes para su aplicación, como garantía de que todas las jurisdicciones, a nivel global, utilizan los mismos estándares internacionales para la determinación de la obligación tributaria.

Para ello, se toma como punto de partida los orígenes del impuesto, Reglas Modelo OCDE y Directiva 2022/2523 y, asimismo, se realiza un mínimo comentario acerca de la implementación de la Imposición Mínima Global en las jurisdicciones»

■ *«Las inversiones en entidades de capital riesgo y su posible exención en el Impuesto sobre el Patrimonio»*

👤 REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Resumen

«Las inversiones en entidades de capital riesgo pueden quedar exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio con sujeción al cumplimiento de los correspondientes requisitos exigidos por la norma legal.

A tal efecto, la Dirección General de Tributos ha manifestado, de manera reiterada, que los valores en que invierten estas entidades en cumplimiento de su coeficiente obligatorio de inversión se detentan para dar cumplimiento a una obligación legal [...]»

■ *«Todo lo que debes conocer sobre la inversión del sujeto pasivo en IVA en el ámbito inmobiliario»*

👤 PASCUAL LÓPEZ VILLÉN. Auditor Oficial de Cuentas. Economista. Asesor Tributario

Resumen

«Por medio de este artículo pretendo abordar un tema que suscita bastantes dudas en cuanto a su aplicación práctica, pues, como conocemos, la inversión del sujeto pasivo en el IVA representa una excepción al mecanismo general de repercusión del impuesto, mediante la cual el obligado a ingresar el IVA en Hacienda no es el proveedor del bien o servicio, sino el destinatario de la operación.

Esta figura, regulada en el artículo 84.Uno.2.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cobra especial importancia en operaciones transfronterizas, en determinados sectores como la construcción y en contextos [...] »





▶ Tribunales

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- *«Convenios, norma doméstica y juros brasileños»*

👉 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

Resumen

«Con motivo de la calificación de los «juros» brasileños como dividendos, a efectos del convenio para evitar la doble imposición entre España y Brasil, provocando su exención en sede de la entidad accionista española, se subraya la prevalencia de los convenios sobre la normativa doméstica y otros principios que deben inspirar la interpretación de los tratados»

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- *«La prueba del valor de mercado en la transmisión de acciones y participaciones no cotizadas por aplicación de la regla de valoración contenida en el art. 37.1. b) LIRPF»*

👉 LAURA CAMPANÓN GALIANA. Abogada. Asesora Fiscal

Resumen

«La Audiencia Nacional, en su sentencia de 18 de marzo de 2025 ha puesto de relieve el valor probatorio de la prueba pericial de parte aportada en sede de la reclamación económico-administrativa respecto a la valoración de las participaciones sociales de una entidad no cotizada.

Frente al planteamiento del TEAC, que rechazaba el valor probatorio del informe pericial por haber sido emitido habiéndose iniciado las actuaciones inspectoras, la Audiencia señala que ese no es un motivo suficiente para eliminar el valor probatorio [...]»

3. Impuesto sobre Sociedades

- *«La deducibilidad de las retribuciones a administradores sin previsión estatutaria: doctrina confirmada por el Tribunal Supremo»*

👉 MARI CARMEN FUENTES GAMERO. Economista. Asesora Fiscal

Resumen

«El Tribunal Supremo establece en esta sentencia que las retribuciones satisfechas a administradores, aunque el cargo esté previsto como gratuito en los estatutos sociales, no deben ser tratadas como liberalidades cuando se acredite la prestación efectiva de servicios correlacionados con la actividad empresarial. La Sala reafirma que lo decisivo no es la literalidad estatutaria, sino la realidad económica de la operación, su onerosidad y su relación directa con la generación de ingresos.

Esta doctrina refuerza una línea ya iniciada por el propio Alto Tribunal en resoluciones anteriores y desautoriza la [...]»

4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- *«Tribunal Supremo: concepto de inscribible en la modalidad de AJD del ITPAJD, cuando el acto, negocio o contrato es nulo»*





👉 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Abogado

Resumen

«El concepto de inscribible, según la jurisprudencia del TS significa que, aunque no se inscribiese, puede registrarse.

En el caso de un contrato de arrendamiento a largo plazo, al declararse como nulo, no tiene tal condición de inscribible, dado que por una nota incluida en la escritura esta no puede considerarse como evaluable»

5. Impuesto sobre el Valor Añadido

■ *«El Tribunal Supremo ante el dilema entre legalidad sancionadora y proporcionalidad en el IVA»*

👉 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense

Resumen

«El Auto del Tribunal Supremo n.o 5424/2025, de 4 de junio de 2025, dictado en el recurso de casación 4256/2024, admite a trámite un recurso que plantea una cuestión de gran trascendencia jurídica: la posibilidad de que un órgano jurisdiccional nacional inaplique una norma legal sancionadora por vulnerar el principio de proporcionalidad, sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad»

■ *«Las Reimportaciones y los límites del formalismo»*

👉 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense

Resumen

«El asunto C-125/24, Palmstråle, se ocupa del régimen aduanero de las reimportaciones de mercancías de retorno.

A través de esta sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece que el incumplimiento de ciertas obligaciones formales, como la presentación en aduana o la declaración de despacho a libre práctica, no impide, por sí solo, la aplicación de la exención del IVA, siempre que se cumplan los requisitos materiales y no exista intención fraudulenta»

▶ Doctrina administrativa

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

■ *«Renta imputada para un inmueble urbano arrendado a una entidad para su explotación en un complejo turístico»*

👉 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

Resumen

«Se considera el inmueble urbano a disposición de los propietarios, lo hayan ocupado efectivamente o no, los días en los que la sociedad explotadora no hubiera podido disponer del apartamento al aplicarse la reserva de uso a favor del propietario»





2. Ley General Tributaria

■ *«Inembargabilidad de los saldos bancarios cuando provienen del cobro de sueldos, salarios y pensiones»*

👉 V. ALBERTO GARCÍA MORENO. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València

Resumen

«El TEAC, en una resolución trascendental, cambia el criterio que había venido manteniendo, amparándose en algunas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, y declara que la inembargabilidad de los sueldos, salarios o pensiones se ha de garantizar también cuando se encuentren en una cuenta corriente sin haberse consumido, pues de otra forma no se estaría cumpliendo con la función esencial que dicha inembargabilidad cumple, consistente en garantizar el mínimo existencial del deudor y de su [...] »



LOS PUEBLOS MÁS PEQUEÑOS DE LA COMUNIDAD DE MADRID

LA HIRUELA (83 habitantes)



LA HIRUELAMADARCOS

Autor: [19Tarrestnom65](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0](#)

V. BIBLIOTECA LIBROS-MONOGRAFÍAS

«IMPOSICIÓN MÍNIMA GLOBAL: NOTAS PARA SU APLICACIÓN. EVALUACIÓN DE SU IMPACTO SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO DOMÉSTICO E INTERNACIONAL»



EDITA:

FUNDACIÓN
IMPUESTOS Y
COMPETITIVIDAD

Pº de la Castellana,135,
7ª Planta, 28046 Madrid

Info@fundacionic.com

Edición: Julio,2025

ISBN:978-84-09-74421-3

Depósito legal de la
Comunidad de Madrid:

M-15389-2025

AUTOR

URIA MENÉNDEZ

«El presente documento refleja el resultado de un proyecto promovido dentro de sus objetivos estatutarios por la Fundación Impuestos y Competitividad, que ostenta en exclusiva los derechos legales para su difusión. No obstante la autoría del mismo corresponde a las distintas personas o entidades mencionadas, a las que resultan imputables en exclusiva las opiniones o juicios de valor que el documento incorpora»





I. INTRODUCCIÓN. II. PREÁMBULO

NOTA.- Contando con el beneplácito del Editor, seguidamente reproducimos el literal de los epígrafes indicados, lo que permitirá a lectoras/es conocer anticipadamente en su detalle la interesante y actual materia abordada en la obra y su prestigiosa autoría, lo cual nos excusa de la reproducción del extenso índice que se podrá encontrar en la web de la Fundación Impuestos y Competitividad,

I. INTRODUCCIÓN

Dentro de la labor investigadora de la Fundación Impuestos y Competitividad, siempre han ocupado lugar preferente las novedades tributarias, y de modo particular las surgidas de iniciativas procedentes de los organismos o instituciones internacionales que actúan en relación con el ámbito tributario, tanto OCDE como UE.

A ese enfoque responden, por ejemplo, los trabajos desarrollados sobre el Proyecto BEPS, o sobre las relaciones entre el Sistema tributario español y el Derecho Europeo.

El plan de medidas de la OCDE contra la «erosión de bases y el traslado de beneficios», explicitaba claramente el carácter tentativo o inacabado de la acción 1, «*Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales*» pues no se alcanzaron acuerdos para la resolución práctica de los problemas derivados de la economía digital,

En los años posteriores, el enfoque sobre esta materia se modificó, pasando del estudio de la economía digital -como un sector o marco de la actividad económica-al de la digitalización de la economía, asumiendo el impacto de las novedades tecnológicas sobre la totalidad de la economía. Y dentro de ese nuevo enfoque, desdoblado posteriormente como Pilar Uno y Pilar Dos, respectivamente, las cuestiones de delimitación de la soberanía fiscal entre Estados -o, lo que es lo mismo, precisión de un nuevo punto de conexión para la «localización» de la actividad económica-y lo relativo al tratamiento especial de las multinacionales y la posible determinación de una imposición mínima a nivel global.

Las dificultades técnicas para alcanzar el objetivo del Pilar Uno, y el notable impulso político en el ámbito tributario internacional en favor de la lucha contra la elusión impositiva, entendida en un sentido muy amplio, han propiciado que fuese el Pilar Dos, el que antes haya esbozado en el seno de la OCDE, propuestas susceptibles de efectiva aplicación. Propuestas que la UE ha trasladado a una Directiva Europea, con la exigencia de su transposición al ordenamiento de los Estados miembros, para el establecimiento de una imposición mínima de las multinacionales que superen un cierto volumen de negocio.

La relevancia de esta medida, ya introducida en nuestro ordenamiento, por virtud de la Ley 7/2024 de 20 de diciembre -tras un largo proceso de dos años- ha sido siempre clara para el Patronato de la Fundación, y en ese sentido, todos los planes anuales de actuación de la Fundación, desde 2020, han incluido entre los proyectos a desarrollar el relativo a los «*desafíos de la digitalización de la economía*». Proyecto en suspenso durante varios ejercicios hasta la definitiva concreción de este, en lo relativo al Pilar Dos, tras la aprobación por el Marco Inclusivo de la OCDE de las «Reglas modelo» para combatir BEPS (20 de diciembre de 2023) y, de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, 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 (de 15 de diciembre de 2022).

De este modo, el proyecto de investigación impulsado por la Fundación que ahora se presenta se ha venido desarrollando de modo efectivo desde 2023, con su plena implicación en el estudio de la Directiva y en la presentación de observaciones a las normas de transposición doméstica, tanto con ocasión de la Consulta Pública previa a la transposición de la Directiva, como posteriormente durante la tramitación del anteproyecto de ley, o más recientemente al tramitarse el Reglamento del Impuesto Complementario. Y, desde 2024, con la fijación de un concreto programa de análisis y de estudio en profundidad de los distintos aspectos del nuevo régimen, cuyo resultado final ha sido la elaboración paulatina de los capítulos que se integran en el libro que ahora presentamos.

Ese interés y la intensa dedicación al seguimiento y estudio del que abreviadamente, podemos denominar régimen de «Imposición Mínima» de las empresas multinacionales es, como ya hemos evidenciado, lógico por lo novedoso de la figura, y coherente -valga la redundancia-con el particular interés de la Fundación sobre las medidas tributarias con esas características.

Tras esta primera justificación del porqué del desarrollo de este proyecto, es obligado significar, no obstante, que no será grande el número de contribuyentes afectados por este nuevo régimen,- no son tantas las multinacionales que superan los umbrales determinantes de su aplicación (se habla de poco más de 00 grupos multinacionales españoles) y que será aún menor el número de esos contribuyentes que, amén de soportar las obligaciones formales del régimen, se vean finalmente en la obligación de asumir un efectivo coste de tributación, ya sea como impuesto doméstico complementario, o aun con menos probabilidad como imposición mínima global propiamente.

Existiendo una coincidencia general en tal sentido, entre todos los estudiosos de la materia; que asumen que las jurisdicciones causantes de la «Infra tributación» que se pretende corregir, ante el escenario de ineficacia de los incentivos o ventajas fiscales establecidos para el fomento de la actividad transnacional de empresas ubicadas en terceros Estados, optarán generalizadamente por la supresión de dichos incentivos -o reconversión, por ejemplo en subvenciones- y el incremento de su recaudación tributaria, antes que asumir que ese diferencial irá, en otro caso, a nutrir las arcas de la Hacienda Pública de los Estados en que radiquen las sociedades matrices de los grupos empresariales multinacionales beneficiarios de las medidas incentivadoras.

O, al contrario, está por evaluar la incidencia en la propia vigencia del régimen, o en aspectos básicos de su regulación, de la actitud de la nueva Administración Trump; que rechaza la regla de Beneficios infra gravados (IJTPR) por su impacto extraterritorial.

Ahora bien, y aun con eso, el limitado número de contribuyentes y la escasa capacidad recaudatoria, no restan importancia al nuevo modelo, ni quitan por ello interés a su detenido estudio.

No es el momento, en esta introducción, de entrar en el análisis particular de cuestiones que el régimen plantea, pero si se entiende oportuno significar que las novedades que el mismo introduce impactan nítidamente en aspectos sustanciales de la regulación y aplicación del sistema tributario; y de modo particular en aspectos que desde la óptica de la Fundación Impuestos y Competitividad son de obligada defensa.





Mencionemos, en primer lugar, la seguridad jurídica, deseable en los diferentes ámbitos del ordenamiento jurídico y su aplicación práctica, que además de su expreso reconocimiento como principio vertebrador del marco constitucional (ex artículo 9 CE), viene recibiendo un efectivo respaldo y virtualidad práctica por la Jurisprudencia Constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Estimando que el importante «salto en el vacío» que **el nuevo régimen** supone -cabe puntualizar que, lamentablemente, esta expresión no es exagerada, ni está fuera de lugar- **ha de ser generador de múltiples ejemplos de falta de esa deseable seguridad jurídica**, tal y como ha sido entendida hasta ahora.

Así, por ejemplo, cuando la Directiva Europea de aprobación del régimen de imposición mínima establece remisiones constantes a los criterios de la OCDE, y así cabe enumerar, de entre los considerandos justificativos de la Directiva, las siguientes menciones:

... *Es necesario aplicar las Normas modelo de la OCDE acordadas por los Estados miembros de manera que se aproximen lo más posible al acuerdo mundial, a fin de garantizar que las normas aplicadas por los Estados miembros en virtud de la presente Directiva sean admisibles en el sentido de las Normas modelo de la OCDE*

... *En lo que respecta a los impuestos cubiertos, la presente Directiva debe interpretarse a la luz de cualquier orientación adicional que proporcione la OCDE, que los Estados miembros deben tener en cuenta para asegurar una identificación armonizada de los impuestos cubiertos de todos los Estados miembros y jurisdicciones de terceros países.*

... *La elaboración de más orientaciones en el marco para la aplicación de las reglas GloBE de la OCDE será útil como fuente de ilustración o interpretación a este respecto, y los Estados miembros podrían optar por incorporar tales orientaciones a su Derecho nacional.*

... *Al aplicar la presente Directiva, los Estados miembros deben utilizar las Normas modelo de la OCDE y las explicaciones y ejemplos que figuran en los Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía -Comentario a las Normas modelo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Pilar Dos) emitido por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como el marco para la aplicación de las reglas GloBE, en particular su régimen de protección como fuente de ilustración o interpretación a fin de garantizar la coherencia en la aplicación en los distintos Estados miembros en la medida en que estas fuentes sean coherentes con la presente Directiva y el Derecho de la Unión.*

A lo que responde el preámbulo de la Ley 7/2024, con la mención de que «...Conforme con dicho contexto, deben tenerse en cuenta, en particular, como criterios interpretativos, en el marco de/ artículo 30 1 de/ Código Civil, las Normas modelo de la OCDE y los criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por dicha Organización o por la Unión Europea».

Esta traslación, a las normas, orientaciones, explicaciones, ejemplos o evaluaciones (según la Directiva) / o comentarios, guías administrativas, principio o criterios de la OCDE (según la Ley 7/2024) evidencian la manifiesta inconcreción de lo que, en la UE es ya Derecho positivo, determinante de obligaciones; tras haber «convertido en Derecho de la Unión las recomendaciones formuladas por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)».





No faltan en este trabajo, mención a nuevos criterios u orientaciones de la OCDE; posteriores a la aprobación de la Directiva, que suscitan interpretaciones de difícil encuadre en la literalidad de los perceptos de dicha norma. Ganando protagonismo esos criterios y orientaciones integrantes del «soft law», cuya invocación como criterio interpretativo ha supuesto siempre una fuente de discrepancia.

En suma, lo complejo y novedoso del nuevo régimen, y la indefinición de conceptos relevantes para su aplicación, incluso durante el proceso de legislación a nivel de la UE y de los Estados miembros, ha de ser una fuente cierta de inseguridad jurídica, que se traslada, con las peores consecuencias, a los contribuyentes llamados a aplicar esta nueva modalidad de tributación del beneficio empresarial y a las Administraciones Tributarias que han de velar por su correcta aplicación.

De otro lado, el establecimiento del régimen de imposición mínima, suscita dudas sobre su compatibilidad con los principios generales sobre los que ha estado asentado históricamente el régimen de Fiscalidad Internacional, -basta con mencionar su alejamiento del tradicional principio del nexo, del principio de empresa separada, o su innegable alteración del tradicional entendimiento del concepto y extensión de la soberanía fiscal delos Estados- por lo que en el ámbito de la Unión Europea su prevalencia supondrá un choque con los Convenios de Doble Imposición, así como con los Tratados de Protección Recíproca de Inversiones.

Siendo así, por lo demás, que habiendo sido la UE pionera en la regulación de este régimen con la aprobación de la Directiva 2022/2523, que obliga a su transposición por parte de los Estados miembro, no falta quienes consideran, también, que podrían existir conflictos, en ciertos aspectos, de este nuevo régimen con el Tratado de Funcionamiento de la UE o la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, aunque también hay problemas de transposición en las legislaciones nacionales de la UTPR, cuando adopta la forma de impuesto extraterritorial

A lo expuesto cabe añadir que **la nueva regulación limita la competencia fiscal entre Estados**, no ya cuando esta es desleal, sino cuando por cualquier motivo el sistema tributario de un Estado determina una tasa de tributación del beneficio societario empresarial por debajo del 15% establecido como estándar a cubrir obligadamente. Estando claro que entre las causas de esa «baja tributación» -a juicio de la nueva regulación- ocupan un lugar relevante los posibles incentivos fiscales, herramientas de política económica que buscan la mejora de la competitividad de ciertos sectores empresariales o actividades que se pretenden fomentar por su interés general para la economía del Estado en cuestión. Estableciéndose una distinción, hasta cierto punto arbitraria, entre créditos fiscales «buenos» (los monetizables) y «malos» (los no monetizables), sin que quede muy claro cómo o por qué de esta interferencia en la capacidad de los Estados para diseñar su sistema fiscal contribuye a evitar la erosión de bases imponibles o el traslado artificioso de bases imponibles.

Siendo evidente **la discrepancia de ese aspecto de la solución sobre imposición mínima con el enfoque conceptual de la Fundación Impuestos y Competitividad**, máxime cuando es (a Unión Europea la que lidera y asume en primera persona -por relación a sus Estados miembros- esa **limitación a los posibles incentivos fiscales, poniendo en riesgo la competitividad de sus economías**; a la espera de que la influencia sobre los regímenes fiscales de otros Estados de la Directiva Europea, o la





adhesión voluntaria a las propuestas de la OCDE, equilibre esa autolimitación que regirá con antelación para sus Estados miembros. En ese aspecto, el régimen de ayudas de Estado puede obstaculizar en el ámbito de UE la reconversión automática de los incentivos en subvenciones que sin duda aplicarán con frecuencia terceros Estados.

Para equilibrar las valoraciones, es preciso señalar que también hay quienes opinan que las normas relativas a la determinación de las ganancias y pérdidas admisibles contenidas en las Reglas Modelo constituyen los cimientos sobre los que podría construirse una eventual armonización internacional de la imposición sobre el beneficio

En todo caso, es claro que la lista de aspectos potencialmente conflictivos, evidencia que **la incidencia del nuevo régimen se extiende, en última instancia, sobre todos los contribuyentes, al considerar que la nueva regulación puede chocar con aspectos esenciales del Sistema Tributario global, y quebrar principios relevantes del modelo tradicional, que supondrían un claro detrimento de la seguridad jurídica y la competitividad.** Por lo que su estudio detenido, y una rigurosa valoración de su regulación resultan esenciales para cualquier estudioso, así como para el conjunto de la ciudadanía, siempre afectada por el Sistema Tributario Y/ de modo particular/ por el grado de adecuación de este al marco constitucional, y de respeto de los Derechos Fundamentales.....

Para el desarrollo de esta compleja materia se ha buscado, como de costumbre, una combinación de colaboradores de distintos ámbitos, asegurando perspectivas diversas que contribuyen a la complejidad del análisis y de la valoración del nuevo régimen, con la máxima objetividad; combinando los perfiles públicos, al servicio de la Administración Tributaria, con la de los profesionales del estudio y la investigación, desde la Universidad y los asesores tributarios, ligados a los Patronos de la Fundación Impuestos y Competitividad.

En ese sentido, para la redacción de los distintos capítulos en que se articula este libro, qué recoge la investigación desarrollada tras varios meses de impulso del proyecto, hemos contado con los siguiente COLABORADORES:

- Félix Daniel Martínez Laguna- (Profesor Permanente Laboral de Derecho Financiero y Tributario, UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MADRID), encargado de abordar en el Capítulo I, el estudio de los antecedentes y contexto de Imposición mínima; lo que hace desde una visión crítica, revisando la compatibilidad de esta novedosa solución con algunos de los principios básicos sobre los que se han asentado los vigentes sistemas tributarios, así como las soluciones de fiscalidad internacional.
- Roberta Poza Cid (Socio de fiscal de DELOITTE ABOGADOS) se ha encargado de analizar, Capítulo II, la Directiva sobre imposición mínima desde la perspectiva general de la política en materia de imposición directa de la Unión Europea, así como en comparación con las Reglas Modelo de la OCDE y la regulación internacional de los Convenios para evitar la doble imposición.
- Amelia Maroto Sáez, (Inspectora de Hacienda del Estado al servicio de la AEAT, en la actualidad jubilada) aborda en el Capítulo III, el estudio de la naturaleza, objeto, ámbito territorial y hecho imponible del Impuesto Complementario; ofreciendo al tiempo una completa visión de la figura que sirve de resumen del régimen en estudio, y del procedimiento de liquidación del IC





- Fernando Remón Peñalver (Socio de Fiscal de CUATRECASAS) y Diego Arribas Plaza, (Abogado Senior de CUATRECASAS), se enfrentan - Capítulo IV- al ámbito subjetivo de la Imposición Complementaria, con una delimitación positiva de los «obligados tributarios» y negativa, abordando en esta segunda tanto la exclusión subjetiva como la objetiva, en sus distintas modalidades.
- Del estudio de las ganancias o pérdidas admisibles, aspecto esencial del proceso de determinación de la obligación y liquidación del Impuesto Complementario - Capítulo V- se han encargado Jon Díaz de Durana (Socio de fiscal de DELOITTE LEGAL) y por parte de KPMG, Pelayo Oraa Gil (Socio de Fiscal) y Felipe Martínez Sánchez y Clara del Ollic Guasch Morera (ambos Directores de Fiscal).
- En el caso de la exclusión de rentas por sustancia, y la consideración de los impuestos cubiertos, -Capítulo VI- siguiendo con el proceso de determinación de la Imposición Complementaria, son Jaime Martínez-Iñiguez Blasco y Manuel Alonso Espada los que han asumido su análisis (ambos Socios de Fiscal de BAKER MCKENZIE).
- Sobre los ajustes posteriores a la declaración, -Capítulo VII- el estudio ha sido asumido, conjuntamente, por la ya mencionada Amelia Maroto Sáez, (ex AEAT), y David Vilches de Santos (Socio de fiscal de URÍA MENÉNDEZ)
- Del análisis sobre determinación y atribución del Impuesto Complementario se han encargado Carlos Concha Carballido (Socio de PwC Tax & Legal) y Mar Sánchez Mercader (Directora de PwC Tax & Legal)), -Capítulo VIII
- La consideración de los créditos fiscales y la compatibilidad de los surgidos del régimen general del Impuesto sobre Sociedades con la nueva imposición mínima,- Capítulo IX- ha sido investigada por Fernando Remón Peñalver y Diego Arribas Plaza (CUATRECASAS), y David Viches de Santos (URÍA MENÉNDEZ).
- Otro aspecto de «convivencia» con la regulación sobre impuesto complementario, referida a la interacción de éste con los regímenes especiales de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ha sido estudiado por Patxi Arrasate Roldán (Socio), Nicolas Cremades Leguina (Socio)y Adrián Arroyo Ataz (Asociado Senior) del Departamento tributario de GARRIGUES) -Capítulo X-
- Sobre las disposiciones especiales para el periodo transitorio de aplicación del nuevo régimen, y los denominados "puertos seguros", -Capítulo XI- han investigado Cástor Gárate Mutiloa e Isabel Hidalgo Calache (Socios)y Álvaro González Arias (Manager) (Departamento Fiscal de EY ABOGADOS)
- Para abordar la adaptación del nuevo régimen al peculiar modelo territorial español, con especial referencia al País Vasco y el régimen de concierto, hemos tenido la inestimable ayuda de Iñaki Alonso Arce (Doctor en Derecho, Viceconsejero de Hacienda del Gobierno Vasco, y anteriormente Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Vizcaya) -Capítulo XII-.
- Sobre las disputas que pueden surgir en relación con la aplicación de las Reglas Globe, catalogadas como internas o externas, y los mecanismos a establecer para la resolución de las mismas, -Capítulo XIII- ha sido Adolfo Martín Jiménez (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UNIVERSIDAD DE CADIZ,



Vicepresidente del Comité Científico de la International Fiscal Association, *Antiguo presidente de la European Association of Tax Law Professors -2018-2022-* el encargado de su estudio.

- Por último -en el Capítulo XIV-, se han tratado de recoger los principales aspectos de dos Casos prácticos de aplicación del nuevo régimen, en un esfuerzo combinado de los ya citados, Fernando Remón Peñalver y Diego Arribas Plaza, (CUATRECASAS), Carlos Concha Carballido y Mar Sánchez Mercader (PwC, TAX & LEGAL).

El resumen general del trabajo, y las principales conclusiones de este tienen reflejo en el capítulo XV, redactado por David Vilches de Santos (Socio de fiscal de URÍA MENÉNDEZ), coordinador del proyecto.

Por la asunción de esas responsabilidades, así como por su papel en la delimitación del programa del proyecto y la selección de los autores no vinculados a las entidades integrantes del Patronato de la Fundación, se atribuye la autoría del libro ahora editado a URÍA MENÉNDEZ.

Ahora bien, junto a la labor desplegada por los colaboradores-autores, es obligado significar la atribuible a nuestros INVITADOS, profesionales de variados perfiles, que han asistido a las mesas de debate sobre los diferentes capítulos -un total de 7 desarrolladas entre octubre de 2024 y marzo de 2025-, aportando su visión y opiniones, como reputados expertos en materia de fiscalidad, y de modo particular en Imposición Directa, Impuesto sobre Sociedades. Contribuyendo de manera notable al desarrollo del proyecto, con visiones desde distintos enfoques, que han enriquecido, sin duda, la investigación efectuada.

Mínima señal de agradecimiento es la mención de quienes han asumido ese papel, y nos han acompañado durante estos meses:

- Desde la DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, y en particular de la Subdirección de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, hay que mencionar a Natalia Jaquotot Garre, Subdirectora durante los meses de desarrollo del proyecto, que ha asumido la redacción de un preámbulo, con algunas notas sobre su visión sobre el proceso de transposición de la Directiva UE y aprobación de las normas domésticas correspondientes. Junto a ella, han tenido participación en las mesas de debate Beatriz Parejo García, Alejandra González Carrero y Pablo Benítez Cleire, vinculados asimismo a dicha subdirección.
- También hay que agradecer su participación a funcionarios de la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, vinculados en concreto al Departamento de Inspección, Subdirección de Ordenación Legal; a saber, el subdirector, Manuel Luis Martínez Cabeza, y Guillermo Fraile Oleaga.
- Especial agradecimiento merece Eduardo Sanz Gadea (inspector de Hacienda del Estado al servicio de la AEAT, en la actualidad jubilado), ligado en su larga trayectoria profesional a la Administración Tributaria, que ha colaborado en el proyecto con su asistencia a las mesas de debate, sus comentarios, verbales y escritos, destacando que la nueva figura tributaria se hermana con el Impuesto sobre Sociedades en cuanto hunde sus raíces en la contabilidad.





Junto a los anteriores, hay una relevante relación de invitados vinculados con el MUNDO EMPRESARIAL, y de modo particular con Grupos Empresariales para los que la Imposición Mínima tendrá incidencia efectiva; si no en términos de efectiva tributación por imposición complementaria, si al menos por la asunción de la importante carga formal derivada de la misma. Habiendo sido muy interesante su participación en el proyecto, al aportar su visión sobre diversos aspectos prácticos y técnicos del nuevo régimen. Así cabe citar a:

- Montserrat Tomas Gil, Directora de la Asesoría Fiscal de ABERTIS.
- Daniel Gómez Olano González Director del Área Fiscal del grupo Fomento de Construcciones y Contratas (FCC).
- Luis Ignacio de Felipe Fernández, Director de la Asesoría Fiscal de FERROVIAL.
- Begoña García-Rozado González, Directora global de Fiscalidad de IBERDROLA.
- Iñigo Bengoechea Echevarri, Director de la Asesoría Fiscal de PONTEGADEA.
- En el caso de REPSOL, han asistido a las distintas mesas varios profesionales, según su disponibilidad; Luis López-Tello (Director Corporativo Económico y Fiscal), Germán Miñano Fernández (Director de Asuntos Fiscales), María Dolores Casas Rojas (Gerente Senior de Asuntos Fiscales Corporación) y Raúl Fernández (Gerente del Impuesto sobre Sociedades Global).
- Elena de Casso Castillo y Gabriel Guijarro Bas, de Asesoría Fiscal de BANCO SANTANDER.
- Finalmente, por parte de TELEFONICA, han intervenido, Ángel Martín Gómez, Director de la Asesoría Fiscal, Juan de la Peña Palop (Gerente) e Isabel Flores Santamaría (Directora Fiscal Corporativa).

Al tiempo de agradecer la ayuda prestada por los distintos invitados es pertinente significar que su participación ha sido siempre a título personal, sin que sus opiniones fuesen expresión de la posición de las instituciones o empresas en las que prestan sus servicios; y sin que, por otro lado, su participación en el proyecto conlleve la asunción y apoyo de las recomendaciones y propuestas incluidas en el mismo; las cuales son exclusivamente imputables a los autores, que asimismo las han efectuado a título personal.

Recordatorio final obligado es el debido a los GRUPOS EMPRESARIALES QUE HAN CONTRIBUIDO FINANCIERAMENTE CON ESTE PROYECTO, mediante la suscripción de sendos Convenios de Colaboración; siendo este el caso de ABERTIS, IBERDROLA y REPSOL.

II. PREÁMBULO

Por: **Natalia Jaquotot Carre**

La Ley 7/2024, de 20 de diciembre (B.O.E. de 21 de diciembre), por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias, ha supuesto la introducción, en





nuestro sistema tributario, de una nueva figura impositiva que constituye un nuevo paradigma en la fiscalidad internacional de los grandes grupos empresariales.

Tal y como se desarrolla a lo largo de la presente obra, esta nueva figura tributaria encuentra su origen en las recomendaciones formuladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE), en el marco del denominado Proyecto BEPS (*Base Erosión and Profit Shifting*), el cual, a su vez, encuentra sus raíces últimas en las dificultades que la globalización ha supuesto para la tributación efectiva de las grandes multinacionales, convirtiéndose en ineficaces los mecanismos bilaterales tradicionales, tales como los Convenios de doble imposición, para alinear la potestad tributaria con la actividad económica y la creación de valor.

En efecto, si bien en términos generales, las leyes nacionales y los tratados de doble imposición que gravan los beneficios transfronterizos producen resultados correctos, en ocasiones, se revelan como instrumentos insuficientes para distribuir adecuadamente las potestades tributarias entre el país de fuente y el de residencia, demostrándose incapaces de hacer frente a los problemas de erosión de bases imponibles y del traslado de beneficios hacia jurisdicciones de nula o baja tributación, de un modo coordinado y completo.

En particular, con el fin de combatir el traslado de beneficios hacia jurisdicciones de nula o baja tributación, fueron aprobadas las denominadas Normas modelo de la OCDE (cuyo título completo es «Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía - Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos)»), el 14 de diciembre de 2021, por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS, las cuales carecen de fuerza vinculante al tratarse de reglas «*soft law*».

Las ya citadas Normas Modelo son reglas de una elevada complejidad que requieren de un desarrollo y de unos comentarios explicativos que faciliten su aplicación práctica, por lo que han sido y continúan siendo objeto de un continuo desarrollo por parte del Marco Inclusivo de la OCDE/G20, a través de los comentarios al articulado de las Normas modelo, de diversas guías administrativas y otros criterios elaborados y publicados por la OCDE.

El hecho de que tales reglas sigan siendo objeto de un continuo desarrollo que aún no haya concluido, supone un enorme reto para los operadores implicados, tanto contribuyentes como Administraciones Tributarias, en la medida en que el proceso de implementación no parece tener fin.

Sentado lo anterior, resulta particularmente relevante destacar que de las 137 jurisdicciones que forman parte del Marco Inclusivo de la OCDE, sólo los Estados miembros de la UE están obligados a implementar, a más tardar a 31 de diciembre de 2023, las Normas Modelo (salvo aquellas jurisdicciones a que se refiere el artículo 50 de la Directiva) y ello, como consecuencia de que las Normas Modelo emanadas de la OCDE fueron incorporadas al derecho de la Unión mediante la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 15 de diciembre de 2022, 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.

Debe hacerse constar en este punto que la propia Directiva (UE) 2022/2523, en sus considerandos (11) y (22), no solo señala, de forma clara, que esta debe ser interpretada a la luz de cualquier orientación que proporcione la OCDE sino que, a su vez, otorga a los Estados miembros la facultad de optar por incorporar tales orientaciones a su Derecho





nacional; y todo ello con el fin de garantizar una aplicación armonizada y consistente del nuevo impuesto complementario.

En virtud de lo anterior, a la vista de los criterios que van emanando del Marco Inclusivo de la OCDE/G20, todas las jurisdicciones que hayan optado por implementar Pilar Dos y, en particular, los Estados miembros, deben analizar la verdadera naturaleza del nuevo criterio acordado y determinar la manera correcta de llevar a cabo su incorporación al Derecho nacional. Se trata de una labor muy compleja y muy relevante que requiere del empleo de un elevado volumen de recursos por parte de los poderes públicos. Asimismo, el hecho de que los Estados miembros tengan ordenamientos jurídicos dispares puede dificultar en gran medida, la aplicación coherente y consistente del nuevo impuesto complementario, teniendo en cuenta que la eficacia temporal que los distintos ordenamientos pueden otorgar a los nuevos criterios adoptados puede diferir.

En definitiva, el proceso de aprobación del nuevo Impuesto Complementario, en España, ha supuesto, tanto para la Dirección General de Tributos como para la AEAT, un consumo de recursos, humanos y materiales, titánico, desde hace más de siete años; proceso que, lejos de haber finalizado, continúa, en la medida en que siguen negociándose nuevas Guías Administrativas cuya aplicación podría ser dispar a lo largo de las distintas jurisdicciones.

Al margen de lo anterior, dado que la correcta aplicación del Impuesto Complementario requiere de un intercambio de información que opere de forma automática, con fecha 27 de diciembre de 2024, se aprobó por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20] un nuevo instrumento multilateral, denominado Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para el Intercambio de Información del Pilar Dos -**Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of GloBE Information** (en adelante, MCAA)- que las jurisdicciones firmantes utilizarán para intercambiar, de forma automática, las secciones relevantes de la declaración informativa del Impuesto Complementario (*C/R*), presentada con arreglo a un formulario estandarizado, acordado en el seno del Marco Inclusivo de la OCDE/G20, con las jurisdicciones receptoras, con arreglo al enfoque «diseminado» que pueden aplicar los grupos multinacionales.

En el ámbito de la UE, es preciso traer a colación la nueva Directiva (DAC 9) (UE) 2025/872 del Consejo, del 4 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, con el fin de garantizar el intercambio de información automático de las declaraciones informativas del impuesto complementario y demás comunicaciones o información relativa al impuesto complementario, con arreglo a lo dispuesto en la Directiva (UE) 2022/2523, entre los Estados miembros, con independencia de que estos suscriban o no el MCAA. Por ello, la DAC 9, en su considerando (4) señala que «*La presente Directiva constituye un acuerdo cualificado entre autoridades competentes de los Estados miembros*».

En todo momento, tanto el sistema de intercambio de información como el formulario estándar recogidos en la DAC 9 siguen de cerca lo acordado en el MCAA y en el Marco Inclusivo de la OCDE/G20, debido al carácter eminentemente internacional del nuevo impuesto complementario y a la necesidad de garantizar una aplicación coordinada y consistente del mismo a lo largo de las distintas jurisdicciones implicadas, con independencia de que pertenezcan o no a la UE.





La nueva DAC 9 deberá ser objeto de transposición, a más tardar, antes de 31 de diciembre de 2025, por lo que la tramitación de dicha modificación legislativa deberá realizarse, por parte de los Estados miembros en un tiempo extremadamente reducido, y ello, por lo que a España se refiere, tomando en consideración los numerosos trámites preceptivos previstos en nuestro proceso de elaboración normativo y la compleja aritmética parlamentaria española actualmente existente.

En todo caso, no será sino a partir de 30 de junio de 2026 cuando la AEAT y las distintas Administraciones forales se enfrenten, de facto, a la presentación de la primera declaración informativa del Impuesto Complementario y a la presentación de la primera o primeras autoliquidaciones en España.

Finalmente, no debemos olvidar grandes incógnitas que quedan por despejarse y que supondrán retos titánicos para los poderes públicos, tales como lograr una interpretación coordinada, a nivel internacional, de las distintas normas nacionales que implementan Pilar Dos en las distintas jurisdicciones (e incluso, una interpretación coordinada en una misma jurisdicción cuando esta cuente con distintas normas nacionales en materia de Pilar Dos) o lograr acordar e implementar un mecanismo internacional de resolución de disputas en materia de Pilar Dos que resulte válido para todas las jurisdicciones implicadas pese a que las Normas modelo carecen de fuerza vinculante y los ordenamientos jurídico-tributarios de todas ellas son muy dispares.



VI. CONDICIÓN HUMANA

[Información – Noticias Judiciales - extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

JULIO - AGOSTO, 2025

A) JULIO, 2025

▶ 1ª **El Tribunal Supremo confirma tres años de prisión al exalcalde de Linares por cobrar más de 125.000 euros de "sobresueldos"**

(La Sala rechaza el argumento del condenado que sostenía en su recurso que no conocía el carácter público de los fondos)

■ EL TRIBUNAL SUPREMO HA CONFIRMADO LA CONDENA A 3 AÑOS DE PRISIÓN Y A 7 AÑOS DE INHABILITACIÓN ABSOLUTA POR UN DELITO DE MALVERSACIÓN DE CAUDALES PÚBLICOS AL EXALCALDE DE LINARES (JAÉN) JUAN F.G. POR COBRAR SOBRESUELDOS POR UN VALOR DE 125.377 EUROS PROCEDENTES DE LAS CUENTAS DEL GRUPO MUNICIPAL SOCIALISTA, DEL QUE FUE PORTAVOZ DURANTE SEIS AÑOS (03.07.2025)

👉 La Sala de lo Penal ha desestimado el recurso de casación interpuesto por el exalcalde contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que rebajó de 4 a 3 años de prisión y de 10 a 7 años de inhabilitación absoluta las penas que le había impuesto un Tribunal del Jurado de la Audiencia Provincial de Jaén.

Según los hechos probados, el condenado fue alcalde de Linares desde 1999 y además portavoz del Grupo municipal socialista desde 2011 hasta 2017. Durante el tiempo que ejerció la portavocía se apropió para su propio beneficio, sin estar legalmente autorizado y sin conocimiento ni consentimiento del Grupo Socialista, de una cantidad mensual de 1700 euros, en metálico, mediante la emisión de cheques bancarios al portador con cargo a dos cuentas pertenecientes a dicho Grupo abiertas en una entidad bancaria y que se nutrían exclusivamente de la dotación económica recibida del Ayuntamiento.

La Sala rechaza el argumento del exalcalde que sostenía en su recurso que no conocía el carácter público de los fondos. Responde que la sentencia recurrida "no solo deja claro que estamos ante fondos públicos, sino que destinar los fondos del grupo municipal a un sobresueldo para quien ostenta, con dedicación exclusiva, el cargo de Alcalde, es un desvío ilícito de tales fondos, se trata de una autoasignación mensual, por una cantidad constante, lo que aleja la finalidad del gasto de las atenciones propias del grupo municipal, no se trata de indemnizaciones por dietas o gastos derivados del ejercicio de actividades concretas propias del grupo".





La sentencia, ponencia de la magistrada Susana Polo, indica que "como indicio, de gran potencia acreditativa, sobre el conocimiento del acusado del carácter público de los fondos que desvió ilícitamente, se encuentra, como acertadamente indica el tribunal, su condición de Alcalde del Ayuntamiento de Linares desde el año 1999 y portavoz del grupo socialista desde el año 2011 hasta el 2017, actuando sin estar autorizado, sin consentimiento, ni conocimiento del Grupo Socialista, siendo la mecánica de la apropiación la emisión de cheques al portador, con total ausencia de justificación documental de gastos".

Añade que todo ello, implica "un actuar clandestino, e indiciariamente, el conocimiento por el acusado de la ilicitud de su conducta. Siendo un indicio muy importante, no desvirtuado por prueba en contra, el dilatado periodo de tiempo durante el cual el ahora recurrente ejerció responsabilidades municipales, lo cual es suficiente, para declarar acreditado que el origen del dinero, su destino, su utilización y su imposibilidad de empleo para otras finalidades, era de sobra conocidos por el acusado".

Precisa que la sentencia de instancia considera que "son fondos del Ayuntamiento y para el Ayuntamiento, cuya gestión se pone en manos de los diferentes grupos municipales, que no son partido político ni asociación privada, sino que son Ayuntamiento y los fondos que se les asignan son municipales, y por tanto públicos. Del mismo modo, que no podrían destinarse a financiar actividades propias del partido político, tampoco obviamente pueden serlo para remunerar a sus miembros, más allá de las dietas e indemnizaciones debidamente justificadas por servicios dentro del grupo municipal. El grupo municipal no es un "tercero" que recibe fondos de la Administración, sino una parte de la Corporación Municipal misma".

▶ 2ª El Tribunal Supremo considera no excluido de un seguro de vida a un hombre que mató a la asegurada, que era su hermana, porque penalmente fue absuelto por alteración psíquica

(La Sala interpreta que la expresión "causó dolosamente", recogida en el artículo 92 de la Ley de Contrato de Seguro exige conciencia y voluntad de causar la muerte, y, por tanto, la imputabilidad de la acción, por lo que no incluye un supuesto como el examinado)

■ LA SALA DE LO CIVIL DEL TRIBUNAL SUPREMO HA DICTAMINADO EN UNA SENTENCIA QUE NO CABE EXCLUIR COMO BENEFICIARIO DE UN SEGURO DE VIDA A UN HOMBRE QUE MATÓ A LA ASEGURADA, QUE ERA SU HERMANA, Y QUE FUE ABSUELTO DEL DELITO DE ASESINATO TRAS SER DECLARADO INIMPUTABLE POR ALTERACIÓN PSÍQUICA PLENA QUE LE IMPEDÍA COMPRENDER LA ILICITUD DE SUS ACTOS (08.07.2025)

👉 El tribunal considera que en este caso no se puede aplicar la previsión contenida en el artículo 92 de la Ley de Contrato de Seguro (LCS) que establece que la muerte del asegurado, causada dolosamente por el beneficiario, privará a éste del derecho a la prestación establecida en el contrato, quedando ésta integrada en el patrimonio del tomador.

En su sentencia, interpreta que la expresión "causó dolosamente", recogida en dicho artículo, exige conciencia y voluntad de causar la muerte, y, por tanto, la imputabilidad de la acción, por lo que no incluye un supuesto como el examinado, en que el beneficiario, autor del asesinato de la asegurada, fue absuelto por considerar el tribunal penal que





concurría causa de inimputabilidad completa de alteración psíquica plena que le impedía comprender la ilicitud de sus actos.

La asegurada firmó con Ibercaja un contrato de seguro de vida con una aportación inicial de 23.6000 euros y puso a uno de sus tres hermanos como único beneficiario en caso de fallecimiento. La mujer iba todos los días al domicilio de éste para acompañarlo y ayudarle en las tareas del hogar y en el cuidado de su nieto. Un día se lo encontró sin arreglar, pese a que tenía consulta médica, y en un momento dado empezó a golpear a su hermana con dos martillos en la cabeza hasta que le provocó la muerte.

La Audiencia Provincial de Logroño consideró que los hechos probados eran constitutivos de un delito de asesinato del que era autor el acusado, a quien se absolvió al concurrir la causa de inimputabilidad completa de alteración psíquica plena que le impedía comprender la ilicitud de sus actos, imponiéndole la medida de internamiento en un centro psiquiátrico penitenciario durante 20 años.

En otro procedimiento civil, se declaró la incapacidad del acusado y se nombró tutora a su hija, que demandó a Ibercaja para reclamar el abono de 23.600 euros, más los intereses, que le correspondían a su padre como único beneficiario de la póliza. El juzgado de Primera Instancia nº 5 de Logroño y la Audiencia Provincial desestimaron la demanda al concluir que en este caso cabía aplicar la privación del derecho a la prestación previsto en el artículo 92 de la LCS.

El Tribunal Supremo discrepa de ese criterio y en su sentencia, ponencia del magistrado Manuel Almenar Belenguer, explica que en el supuesto enjuiciado la sentencia penal declaró probado que el acusado padece un deterioro cognitivo compatible con un Síndrome Demencial, que, en el momento de los hechos, le afectaba de manera severa en su entendimiento de la realidad que le rodeaba, hasta abolir de manera plena su capacidad de comprensión.

En consecuencia, señala que la sentencia descartó la imputabilidad del acusado al apreciar la eximente prevista en el art. 20.1º Código Penal, ya que, al tiempo de cometer el asesinato, debido a la mencionada anomalía o alteración psíquica, no podía «comprender la ilicitud del hecho o actuar conforme a esa comprensión».

La Sala subraya que “desde el momento en que el deterioro cognitivo que padecía el demandante anulaba de manera plena su capacidad de comprensión, impidiéndole entender lo que hacía y las consecuencias de su conducta, no es posible imputarle la agresión a su hermana ni, por ende, afirmar que estamos ante una acción consciente y voluntaria en tanto que realmente querida, por lo que, conformidad con la línea jurisprudencial expuesta, entendemos que no es de aplicación la previsión contenida en el art. 92 LCS, lo que determina que el contrato de seguro despliegue todos sus efectos”.

▶ 3ª El Tribunal Supremo confirma la condena de 16 años y 11 meses de cárcel a un exconcejal de Ponferrada (León) que dejó parapléjica a su mujer.

(La condena, ratificada también por el Tribunal Superior, fue impuesta por la Audiencia de León)

■ LA SALA PENAL DEL TRIBUNAL SUPREMO HA RATIFICADO LA CONDENA DE 16 AÑOS Y 11 MESES DE PRISIÓN IMPUESTA AL EXCONCEJAL DE PONFERRADA (LEÓN) PEDRO M.F.





POR DELITOS DE MALTRATO FAMILIAR Y DE LESIONES AGRAVADAS CON LAS AGRAVANTES DE PARENTESCO Y DISCRIMINACIÓN POR RAZÓN DE GÉNERO, SOBRE SU MUJER, A QUIEN DEJÓ PARAPLÉJICA TRAS LANZARLA POR EL BALCÓN EN UNA FINCA EN LA LOCALIDAD LEONESA DE TORENO, EN MAYO DE 2020 (09.07.2025)

👉 El TS desestima los recursos de casación tanto del acusado como de su mujer como acusación particular, ratificando el fallo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, que a su vez confirmó el de la Audiencia de León.

La condena ahora ratificada fue por delito de lesiones agravadas (12 años de prisión), un delito de maltrato habitual en el ámbito familiar (2 años y 6 meses), y otros tres delitos de maltrato en el ámbito familiar (que suponen dos condenas de 9 meses de prisión y una de 11 meses). Además, el acusado deberá indemnizar a la víctima con 1,5 millones de euros, a la Junta de Castilla y León en 97.000 euros, y al servicio de sanidad de Castilla-La Mancha, en 47.900 euros.

Los hechos probados describieron que desde el comienzo de la relación sentimental, el acusado "dio muestras de un comportamiento violento e intimidante para con su pareja sentimental como manifestación de su dominio sobre la misma caracterizado por constantes amenazas, humillaciones, agresiones físicas y maltratos psíquicos, cometidos con una clara intención de menospreciarla, humillarla, anularla, denigrarla, controlarla y dominarla mediante una verdadera subyugación psicológica, aislándola de su familia, amigos y de su entorno social y profesional, y todo por el simple hecho de ser mujer y por un correlativo sentimiento de superioridad por parte".

La mujer, "como consecuencia del maltrato continuado a la que se vio sometida por el acusado en el seno de la relación sentimental por ellos mantenida, presenta síntomas de maltrato psicológico, sumisión y dependencia, traumatismo mixto ansioso depresivo, signos de inestabilidad emocional, distorsión cognitiva, sentimiento de desesperanza e inutilidad, sufrimiento emocional, somatizaciones, obsesión, hipersensibilidad, alteraciones del sueño o desconexión social, desajustes psicológicos, afectación en áreas vitales a nivel social, familiar, laboral o de salud física y estrés postraumático con el consecuente malestar psicológico ante un deterioro del funcionamiento alto", añade el relato de hechos.

El día 27 de mayo de 2020, indica la sentencia, "encontrándose ambos en la finca Las Huelgas de la localidad leonesa de Toreno, sobre las 22,00 horas, se produjo entre ellos una discusión pues (la mujer) estaba en una habitación haciendo la maleta con la intención de abandonar la vivienda lo que molestó a Pedro M.F., por lo que con tono amenazante dijo a la denunciante "¿... que cojones estás haciendo?", al tiempo que añadía "¿no te enteras de que sólo muerta te puedes librar de mí?".

A continuación, el acusado como muestra de la grave y arraigada desigualdad existente en la relación sentimental que mantenía con su esposa y del dominio y superioridad que ejercía sobre ella, comenzó a agredirla golpeándola en los brazos y en las piernas, y agarrándola luego por las piernas la arrastró hasta la terraza existente en la parte superior de la vivienda a unos cuatro metros en horizontal del suelo, mientras que ella intentaba con las manos y moviéndose separarse y que la soltara, señalan los hechos probados.

"Encontrándose ya en la referida terraza situada en la parte superior de la vivienda, el acusado agarró con las manos a la denunciante, consiguiendo esta apartarle las manos y golpeándola entonces con la mano izquierda en un ojo. A continuación, el acusado la





agarró por el cuello con la mano derecha, intentando esta defenderse y quitárselo de encima con las manos y moviéndose, lo que finalmente no consiguió. Acto seguido, el acusado con la intención de acabar con la vida de la denunciante y, en todo caso, conociendo y asumiendo las altas posibilidades que existían de poner fin a su vida si la arrojaba, la lanzó al vacío por el balcón o barandilla que soportaba el remate de la terraza, cayendo y golpeándose contra un pozo que había en la zona y el suelo, especialmente en la cabeza y en la espalda, quedando inmóvil y tirada en el suelo boca abajo”, recoge la sentencia.

A la mujer le quedaron como secuelas, en el sistema nervioso, un síndrome frontal con alteración de funciones cerebrales superiores en grado moderado valorado en 45 puntos, secuelas motoras y sensitivas con paraplejia D6-D10 valorada en 82 puntos, en el sistema músculo esquelético material de osteosíntesis en columna vertebral valorada en 10 puntos, algias postraumáticas sin compromiso radicular y/o síndrome cervical asociado valorado en 3 puntos, fractura de costillas, esternón con neuralgias intercostales esporádicas valorada en 2 puntos, derivación ventrículo peritoneal, ventrículo vascular (por hidrocefalia postraumática) valorada en 20 puntos, fractura/acuñamiento/aplastamiento de columna vertebral valorada en 96 puntos y secuelas por perjuicio estético valoradas en 30 puntos.

Las deficiencias psicofísicas que presenta le imposibilitan para la realización de cualquier tipo de profesión u oficio, precisando asistencia para todas las actividades básicas de la vida diaria, dice también la sentencia.

▶ 4ª **El Tribunal Supremo confirma que el complemento de brecha de género debe ser satisfecho a los varones en las mismas condiciones que a las mujeres**

(El Pleno de la Sala Cuarta aplica la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la UE en sentencia del pasado 15 de mayo)

■ EL PLENO DE LA SALA SOCIAL DEL TRIBUNAL SUPREMO HA ESTABLECIDO EN UNA SENTENCIA DE UNIFICACIÓN DE DOCTRINA QUE EL COMPLEMENTO PARA LA REDUCCIÓN DE LA BRECHA DE GÉNERO DEL ARTÍCULO 60 DE LA LEY GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL, EN LA REDACCIÓN DERIVADA DEL REAL DECRETO-LEY 3/2021, DEBE SER SATISFECHO A LOS VARONES EN LAS MISMAS CONDICIONES QUE A LAS MUJERES (09.07.2025)

👉 El Supremo aplica a esta materia la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la UE, en sentencia del pasado 15 de mayo, que consideró que dicho artículo 60 de la Ley, que establece requisitos adicionales a los hombres que hayan tenido uno o más hijos para ver reconocido el complemento de pensión, constituye una discriminación directa por razón de sexo.

Tras el pronunciamiento del TJUE, la Sala concluye que el complemento para la reducción de la brecha de género del artículo 60 LGSS, en la redacción derivada del RDL 3/2021, contraviene la Directiva 79/7/CEE del Consejo de 19 de diciembre de 1978 relativa a la aplicación progresiva del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en materia de Seguridad Social así como la jurisprudencia del TJUE que la aplica. Y añade que, “por tanto, debe ser satisfecho a los varones en las mismas condiciones que a las mujeres”.



En el caso concreto resuelto, el Supremo desestima el recurso del Instituto Nacional de la Seguridad Social contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 13 de septiembre de 2022, que reconoció el complemento de pensión del artículo 60 de la Ley a un varón con tres hijos a quien la entidad gestora se lo denegó en octubre de 2021, por no cumplir los requisitos adicionales fijados para los hombres relativos a la interrupción de la carrera profesional (en el caso de los dos primeros hijos), y por no haberse producido diferencia de más del 15 por ciento en bases de cotización entre dos años del nacimiento del tercer hijo y dos años después.

La anterior regulación del artículo 60 de la Ley General de la Seguridad Social, que reconocía el complemento de pensión a las mujeres con hijos “por aportación demográfica”, también fue declarado por el TJUE, en sentencia de diciembre de 2019, incompatible con el derecho de la Unión Europea por ser discriminatorio con los hombres en similar situación. Desde la fecha del pronunciamiento del TJUE, la Sala de lo Social ha dictado numerosas sentencias que parten de que ese complemento de maternidad por aportación demográfica puede ser obtenido por mujeres u hombres que cumplieren los requisitos de tener hijos y ser beneficiarios de pensiones.

▶ 5ª **Condenan a una entidad bancaria a devolver el dinero estafado a través de mensajes de texto**

(La sentencia considera que ha quedado probado la falta de medidas adecuadas de ciberseguridad por parte del banco, lo que permitió la realización de múltiples transacciones fraudulentas en un corto periodo de tiempo)

■ EL TRIBUNAL DE INSTANCIA DE GUADIX NÚMERO 2 HA CONDENADO A UNA ENTIDAD BANCARIA A LA DEVOLUCIÓN DEL DINERO ESTAFADO A UN CLIENTE A TRAVÉS DEL SISTEMA DE ‘SMISHING’ O SMS FRAUDULENTOS. SE TRATA DE UN CASO DE RECLAMACIÓN DE CANTIDAD POR RESPONSABILIDAD EXTRA CONTRACTUAL CONTRA UNA ENTIDAD BANCARIA, EN EL QUE, TRAS ANALIZAR DETALLADAMENTE LAS MEDIDAS DE CIBERSEGURIDAD CONFORME AL REGLAMENTO DORA, CONCLUYE QUE HA QUEDADO PROBADO LA FALTA DE MEDIDAS ADECUADAS DE CIBERSEGURIDAD POR PARTE DEL BANCO, LO QUE PERMITIÓ LA REALIZACIÓN DE MÚLTIPLES TRANSACCIONES FRAUDULENTAS EN UN CORTO PERIODO DE TIEMPO (10.07.2025)

👉 El demandante presentó una demanda contra la entidad por cargos no autorizados en tarjeta y cuenta corriente tras recibir un SMS fraudulento (‘smishing’) que simulaba ser del banco, lo que permitió a ciberdelincuentes acceder a la cuenta y realizar múltiples operaciones fraudulentas. El demandante notificó sin demora la situación y acudió a la oficina bancaria para anular la tarjeta, pero la entidad demoró la respuesta, permitiendo que se realizaran cargos por 2.122,99 € que no fueron devueltos. La entidad demandada alegó que las operaciones fueron autorizadas y que no existió negligencia ni responsabilidad.

Análisis de ciberseguridad, Reglamento DORA y Directiva NIS2

El tribunal analiza la normativa aplicable, especialmente el Real Decreto-ley 19/2018 sobre servicios de pago, que establece que el usuario debe proteger sus credenciales y notificar





sin demora cualquier uso no autorizado, y que la carga de la prueba sobre fraude o negligencia grave recae en el proveedor del servicio de pago.

Se concluye que no se ha probado fraude o negligencia grave por parte del usuario y que la entidad no ha demostrado que las operaciones fueran autorizadas, siendo responsable de la devolución de las cantidades.

La sentencia destaca la importancia de las medidas de ciberseguridad en el sector financiero, haciendo referencia al Reglamento (UE) 2022/2554, conocido como DORA, que establece requisitos específicos para la gestión de riesgos de las TIC, la notificación de incidentes y la resiliencia operativa digital. Este reglamento, aplicable desde enero de 2025, exige a las entidades financieras implementar políticas robustas de ciberseguridad y mecanismos de detección rápida de anomalías. De igual manera, se tiene en cuenta la Directiva NIS2

Valoración de las pruebas

El tribunal valoró las pruebas presentadas, incluyendo el testimonio del demandante y la documentación aportada por el banco. Se concluyó que las operaciones no fueron autorizadas por el demandante y que la entidad bancaria no proporcionó pruebas suficientes de que el usuario cometió fraude o negligencia grave. EL usuario notificó el acceso no autorizado sin demora, llegando incluso a acudir físicamente a la oficina bancaria puesto que no recibía un trato eficaz o adecuado a su reclamación de manera telefónica. Y, por lo tanto, el usuario tiene derecho a la rectificación de los cargos realizados de manera indebida e ilegítima.

Pero, es más, la trazabilidad de las operaciones que aporta la demandada puede considerarse probado que las mismas no fueron autorizadas por el ordenante. Así, de su examen se concluye que se vincularon hasta 4 dispositivos distintos en poco tiempo y que además se realizaron 24 operaciones de compras u otras órdenes bancarias como solicitudes de alta de tarjetas de prepago, así como en compras, en transferencias e incluso en pago en efectivo en cajeros.

Que, por lo tanto, en caso de operación de pago no autorizada, el proveedor de servicios de pago devolverá a éste el importe de la operación no autorizada de inmediato, Y lo cierto, es que el banco no explica por qué llegó poder bloquear 2.500 € de dos operaciones adeudadas En la cuenta bancaria los días uno y 2 de junio de 2022, sin embargo, los cargos realizados a través de la tarjeta de crédito los mismos días, no se ha devuelto que suman la cantidad reclamada de 2.122,99 €.

Además, se destaca la falta de medidas adecuadas de ciberseguridad por parte del banco, lo que permitió la realización de múltiples transacciones fraudulentas en un corto periodo de tiempo, sin que nada se haya dicho ni probado sobre los mecanismos de la entidad bancaria para detectar rápidamente las actividades anómalas.

Se valora que no se ha aportado por la entidad bancaria sus políticas de gobernanza y control de ciberseguridad, su gestión de riesgos, sus medidas de supervisión continua, medidas de detección rápida de anomalías, las comunicaciones a los clientes en caso de incidente es de ciberseguridad, y sobre todo las políticas de la entidad bancaria que limiten el acceso físico o lógico a los activos de información y activos de TIC a lo que sea necesario únicamente para funciones y actividades legítimas y aprobadas, o las políticas y protocolos para mecanismos de autenticación fuerte, basados en estándares pertinentes y sistemas de





control específicos, y medidas de protección de las claves criptográficas mediante las que se cifran los datos en función de los resultados de los procesos aprobados de clasificación de datos y evaluación de riesgos relacionados con las TIC.

Se reprocha asimismo al banco que respecto a una campaña masiva de estafas consumadas que sufrieron los clientes de esta entidad, cuando se llegó a usurpar la identidad de la propia entidad y no conste la comunicación del ciber incidente a las entidades competentes (CERT) o la comunicación a los clientes, así como las posibles medidas que haya podido adoptar la entidad bancaria con la finalidad de reforzar las políticas y protocolos para mecanismos de autenticación fuerte, basados en estándares pertinentes y sistemas de control específicos, y medidas de protección de las claves criptográficas mediante, de tal manera que en el futuro puedan no repetirse este tipo de incidentes.

▶ 6ª El TS condena a doce años y medio de prisión al conductor que participó en un pique por las calles de Santander e impactó con un joven motociclista que falleció

(El alto tribunal confirma que cometió un homicidio doloso y reduce la pena al conductor al eliminar la agravante de reincidencia. Rechaza los recursos de la familia del fallecido y del otro conductor, confirmando que este es autor de un delito contra la seguridad vial)

■ LA SALA DE LO PENAL DEL TRIBUNAL SUPREMO HA CONDENADO A DOCE AÑOS Y SEIS MESES DE PRISIÓN AL CONDUCTOR QUE EN FEBRERO DE 2023 CIRCULABA POR LAS CALLES DE SANTANDER PARTICIPANDO EN UN PIQUE CON OTRO VEHÍCULO, SE SALIÓ DE SU CARRIL EN LA CALLE CASTELAR E IMPACTÓ CON UN JOVEN MOTORISTA QUE FALLECIÓ. DE ESTE MODO EL TRIBUNAL CONFIRMA LA CALIFICACIÓN JURÍDICA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA, QUE EN SU SENTENCIA DE APELACIÓN CONSIDERÓ AL CONDUCTOR AUTOR DE UN DELITO DE HOMICIDIO DOLOSO (15.07.2025)

👉 De este modo el tribunal confirma la calificación jurídica del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que en su sentencia de apelación consideró al conductor autor de un delito de homicidio doloso. sentencia de apelación consideró al conductor autor de un delito de homicidio doloso.

Sin embargo, el tribunal de apelación modificó esta calificación, entendiendo que el conductor que atropelló al motorista es autor de un delito doloso en concurso con un delito contra la seguridad vial, con la agravante de reincidencia –había sido condenado por un delito de tráfico con anterioridad-, mientras que el otro conductor lo era solo del delito contra la seguridad vial. La pena impuesta por el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria para cada uno de ellos fue de trece años y ocho meses de prisión para el autor del atropello, y de tres años y seis meses para el otro conductor.

Ahora, el Tribunal Supremo respalda esta calificación, si bien elimina la circunstancia agravante de reincidencia. La misma solo opera por el delito contra la seguridad vial, no por el homicidio doloso, y dado que el Código Penal establece que si aquellos delitos de tráfico dan lugar a un resultado lesivo los jueces apreciarán solo la infracción más grave, “ya no debe operar la agravante de reincidencia” al conllevar el homicidio doloso pena más elevada.





Por tanto, la pena privativa de libertad se ve reducida en su caso de trece años y ocho meses a doce años y seis meses. En el caso del otro conductor, su pena no se modifica, al no haber prosperado ni su recurso –que pretendía reducirla- ni el de la familia del fallecido –que perseguía que fuera condenado como coautor del homicidio-.

Pruebas “extraordinariamente sólidas e inusualmente abundantes”

El resto de pronunciamientos de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia se mantienen sin alteración.

En este sentido, desestima las alegaciones de la defensa del principal acusado acerca de la falta de motivación en la sentencia. Así, destaca que “de falta de motivación, precisamente, no adolece” y “no hay motivación arbitraria en modo alguno”.

Así, resalta que las pruebas fueron “extraordinariamente sólidas e inusualmente abundantes” y que, por ello, “no se está declarando probado algo desconectado del resultado final, sino que se está definiendo un modo de actuación determinante del resultado que se produce”, lo que confirma el dolo apreciado por el TSJC.

No rebaja la pena al otro conductor por la “intensidad de la gravedad” de su conducta

También desestima el Tribunal Supremo los argumentos de la defensa del otro acusado que, entre otros motivos, solicitaba una pena menor puesto que el TSJC ya había optado por el tipo hiperagravado y apartarse de la pena mínima entendía la defensa que suponía valorar dos veces un mismo concepto en perjuicio del reo.

Pero la sentencia de casación no acoge sus pretensiones porque “la intensidad de la gravedad resulta de la contemplación íntegra de la resolución recurrida”.

Así, subraya el Supremo que el condenado realizó una conducción “en injustificada competición con otro conductor, con sus facultades mermadas por el previo consumo de cannabis, a más de 100 km/hora durante más de un kilómetro por el pleno centro de la ciudad de Santander, en día de inicio de descanso semanal, a las 22 horas y en un lugar en el que se concentran gran número de establecimientos de hostelería y restauración frecuentada por numerosas personas, con amplias zonas peatonales contiguas”.

Por tanto, el condenado “cumplimenta el doble criterio normativo de temeridad (velocidad y cannabis) y el declarado desprecio temerario por la vida de los demás”. “La intensidad de la gravedad sobrepasa con creces las exigencias típicas de su aplicación, por lo que resulta plenamente justificado el tramo medio impuesto”, apostilla.

Finalmente, el Tribunal Supremo tampoco acoge las pretensiones de la familia de la víctima, que pretendía la condena del otro conductor como coautor del delito doloso.

La sentencia recurrida manifiesta que “no se ha declarado probado que sacase de la calle al otro conductor, ni que interviniera en la pérdida de control del otro vehículo, ni siquiera que saliera de la rotonda de Puerto chico a una velocidad superior a 100km/h, ni que perdiera el control de su coche”.

Por tanto, el Supremo señala que “negada la relación de causalidad” entre la conducta de este conductor y la muerte del joven motorista, “no puede ser trocado dicho elemento fáctico, ya fuere en apelación o en casación, para agravar la condena del acusado”.



B) AGOSTO, 2025

▶ 1ª **Condenados los propietarios de un piso patera de Palma a indemnizar a sus vecinos de la vivienda de abajo por los daños ocasionados por una plaga de chinches**

(El tribunal señala que los perjudicados han sufrido un "innegable daño moral, además de económico)

■ LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE BALEARS HA CONDENADO A LOS PROPIETARIOS DE UN PISO ARRENDADO A ABONAR LOS GASTOS DE 6.925 EUROS OCASIONADOS POR UNA INFECCIÓN DE CHINCHES EN LA VIVIENDA DE ABAJO, ASÍ COMO EL PAGO DE UNA INDEMNIZACIÓN DE 9.000 EUROS A SUS VECINOS POR LOS DAÑOS OCASIONADOS Y LA IMPOSICIÓN DE LAS COSTAS PROCESALES. ASIMISMO, EL TRIBUNAL LES OBLIGA A REALIZAR CUANTOS TRATAMIENTOS SEAN NECESARIOS A TRAVÉS DE UNA EMPRESA ESPECIALIZADA EN PLAGAS PARA ERRADICAR LA INFECCIÓN (11.08.2025)

☞ La resolución relata probado que el origen de la plaga se produjo en la vivienda demandada, situada en el piso superior y que arrendaban a segundas o terceras personas, porque era mucho el trasiego de gente y subían colchones y otros objetos que recogían de la calle. En el inmueble anidaron y proliferaron "sobremanera" las chinches hasta producir tal infestación que afectó al piso de los demandantes.

Los magistrados señalan que los perjudicados deben ser debidamente resarcidos porque no tienen ninguna corresponsabilidad en los hechos. Cumplieron dando parte a la comunidad de propietarios a través de su presidenta que se encargó directamente de las gestiones con la propiedad del piso; también denunciaron en el juzgado penal, que archivó la denuncia, y realizaron y pagaron las fumigaciones con la esperanza de que se erradicara la plaga, por lo que, han sufrido un "innegable daño moral, además de económico".

"La sensación de impotencia ante una situación como la que se describe en autos y padecieron los demandantes (que eran personas afectadas de enfermedades y sometidas a tratamiento por ellas), es la situación a la que la indemnización de daños y perjuicios por daño moral atiende jurisprudencialmente cuando se refiere precisamente al desasosiego, zozobra, malestar interior, que deben de ser valorados para que el resarcimiento de quiénes lo sufren no termine con la indemnización económica", expresa el tribunal.

▶ 2ª **Deniegan a un hombre cobrar la pensión de viudo tras la muerte por enfermedad de su pareja y madre de sus dos hijos porque nunca "formalizaron" la relación**

(Los magistrados sostienen que, aunque la pensión de viudedad no puede reconocerse "ello no obsta al reconocimiento de prestación de orfandad en favor de los hijos de la pareja")

■ EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN HA CONFIRMADO LA DECISIÓN DE UN JUZGADO DE HUESCA QUE DENEGÓ LA PENSIÓN DE VIUEDAD A UN HOMBRE TRAS EL FALLECIMIENTO DE SU PAREJA EL 11 DE MAYO DE 2024 A CAUSA DE UN CÁNCER POR NO "ACREDITAR SU RELACIÓN" CON ELLA (28.08.2025)

☞ El demandante apunta que mantuvo con la fallecida una relación de pareja de la que nacieron dos hijos, en 2009 y 2015, y que en junio 2007 compraron





conjuntamente la vivienda familiar. Además, durante su enfermedad tramitaron en varias ocasiones la documentación para el alta como pareja de hecho en un registro o el otorgamiento de escritura notarial de pareja de hecho, pero debido a los constantes internamientos hospitalarios nunca pudieron culminar el proceso.

Los magistrados recuerdan los requisitos que deben cumplirse para la prestación de viudedad, como la certificación de la inscripción en alguno de los registros específicos existentes en las comunidades autónomas o ayuntamientos del lugar de residencia o mediante documento público en el que conste la constitución de dicha pareja, que deberán haberse producido con una antelación mínima de dos años con respecto a la fecha del fallecimiento del causante.

“Solo cabe suscribir el razonamiento que expone el juzgador de instancia cuando manifiesta que la decisión, voluntaria, de los integrantes de la pareja de hecho a la que se refiere el presente litigio de no realizar los trámites legales para formalizar la relación es una decisión totalmente legítima que, sin embargo, determina que no se cumplan los requisitos establecidos preceptivamente por el legislador”, señala el alto tribunal de Aragón. Y concluye que: “si bien la pensión de viudedad no puede reconocerse en favor del recurrente, ello no obsta al reconocimiento de prestación de orfandad en favor de los hijos de la pareja”.

▶ 3ª La Audiencia de Valencia condena a dos años de prisión a una directora financiera que estafó a su empresa más de 154.000 euros

(Realizó 41 transferencias con fondos de la mercantil a sus propias cuentas bancarias simulando pagos a Hacienda y se libró a sí misma 50 cheques al portador. La sentencia, fruto de un acuerdo de conformidad, la declara autora de un delito continuado de falsedad en documento mercantil en concurso con un delito de estafa agravada)

■ LA SECCIÓN TERCERA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE VALENCIA HA CONDENADO A DOS AÑOS DE PRISIÓN Y AL PAGO DE UNA MULTA A UNA MUJER QUE ESTAFÓ MÁS DE 154.000 EUROS A LA EMPRESA FRUTÍCOLA PARA LA QUE TRABAJABA COMO DIRECTORA FINANCIERA (29.08.2025)

👉 El Tribunal ha dictado esta sentencia que ya es firme en aplicación del acuerdo de conformidad alcanzado por las acusaciones y la defensa en el juicio celebrado el pasado mes de junio.

La resolución judicial declara probado que la trabajadora realizó entre junio de 2017 y junio de 2019 hasta 41 transferencias bancarias por un importe conjunto de 114.774 euros en favor de cuentas de las que era titular en exclusiva o junto con su esposo, que era ajeno al fraude, simulando pago a la Agencia Tributaria.

Igualmente, libró hasta 50 cheques y pagarés al portador que hizo efectivos a su favor imitando la firma del administrador entre octubre de 2018 y junio de 2019.

Su banco detectó posibles irregularidades en las transferencias y le pidió explicaciones, ante lo cual la acusada remitió un correo electrónico donde adjuntó diversos modelos de pagos a Hacienda para justificar los movimientos y una carta falsa del administrador de la mercantil donde éste respaldaba la operativa.



La propia empresa perjudicada ya le había llamado la atención por diversas irregularidades en el desempeño de sus funciones tras advertir que no cumplía debidamente con los encargos que se le hacían y ella decidió entonces solicitar la baja voluntaria.

Con posterioridad, en mayo de 2019, la empresa, ante los desajustes contables y fiscales existentes, encargó una auditoría interna que destapó el desfalco cometido.

La sentencia declara a la encausada autora de un delito continuado de falsedad en documento mercantil en concurso medial con un delito de estafa agravada.





Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

XLV Semana de Estudios de Derecho Financiero
(La reforma del I.R.P.F. en el marco de la Unión Europea)
Celebrada en Madrid durante los días 25 al 27 de
noviembre de 1997

XLVI Semana de Estudios de Derecho Financiero
(El Estatuto del Contribuyente, realidad y perspectivas)
Celebrada en Madrid durante los días 18 al 20 de mayo de
1999



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

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