

En recuerdo del  
Cuerpo de Inspectores Técnicos  
del Timbre del Estado



## EVENTO HISTÓRICO PATRIO

UNESCO: «Los Decreta de León», MEMORIA DEL MUNDO  
(«Carta Magna Leonesa»)

En tiempos en los que desgraciadamente los autoritarismos -en particular en España- se van imponiendo y los Parlamentos parecen marionetas en poder de autócratas, el Reino de León nos ha dejado la primera muestra del parlamentarismo verdadero: la «Curia Regia» convocada por Alfonso IX en 1188 y a la que por primera vez asistieron representantes de Ciudades y Villas («Pueblo llano»)

**IMAGEN DE PORTADA:**



*Interior de la Catedral de León*

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

***REVISTA  
DE  
POLITICA FISCAL***

***AÑO VI  
NÚMERO 47***

© 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 47

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



*«La Nación española, deseando establecer la justicia, la libertad y la seguridad y promover el bien de cuantos la integran, en uso de su soberanía, proclama su voluntad de:*

*Garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo.*

*Consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular. [...]*

*Establecer una sociedad democrática avanzada»*  
(Preámbulo de la CE)

**«SIEMPRE CON UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»**

En días del mes de NOVIEMBRE de 2025



**José María López Geta**

Editor

**«¿Se ha hecho realidad la voluntad general de la Nación española, a que se refiere el Preámbulo de la Constitución de 1978?»**

*(«Estado de Derecho-Democracia liberal, en peligro»)*

Mientras una parte de la Nación española duerme tranquilamente pensando en que ya se ha alcanzado una sociedad democrática avanzada, hay otra parte (que niega para sí la pertenencia a la Nación española) que trabaja arduamente por el establecimiento de una



autocracia disimulada bajo la leyenda «democracia popular»; en definitiva, se persigue una «España a la cubana» donde los ingredientes de un plato tan conocido (el invento español de «arroz a la cubana») solo estén a disposición de unos pocos.

No faltarán quienes consideren que el planteamiento de índole política que se acaba de hacer no tiene lugar en una publicación técnica (materia tributaria), como así entendió cierta empresa con la que durante muchos años colaboramos con particular entrega, al igual que otros colaboradores y empleados, en tiempo de crisis económica de la «EDITORIAL». Pero entendíamos entonces, y entendemos ahora a la vista de un panorama muy inquietante, que la quiebra de la DEMOCRACIA tiene especial trascendencia en el ámbito tributario donde se regula la aportación obligada al sostenimiento de las cargas públicas y pueden alcanzarse límites inadmisibles en el tratamiento de la propiedad privada sobre la que se cierne el peligro de incautación/expropiación.

Sí puede, por la vía de hecho, pero no se debe en una Nación democrática como la diseñada por la CE/1978, gobernar sin PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO, es decir sin que la representación parlamentaria de la ciudadanía apruebe el plan de actividades del Poder Ejecutivo y con él la determinación de los fondos públicos que se aplicarán en la ejecución de ese plan y que habrán de ser aportados por la actual ciudadanía («víctima» o destinataria presente del sistema tributario en vigor) y la futura que habrá de soportar la deuda pública con la que se hayan financiado gastos del pasado. Estas consideraciones sobre la importancia de los citados PRESUPUESTOS las exponen la AIREF, por supuesto mejor que nosotros, en su *Informe sobre Proyectos y Líneas Fundamentales de los Presupuestos de las Administraciones Públicas 2026*. Para la AIREF, los PGE constituyen:

### **A) El principal instrumento de política económica:**

- Habilitan los créditos presupuestarios para las políticas de competencia de AC y FSS, así como para poder realizar transferencias de AC a otras AAPP para el ejercicio de sus competencias.
- Sus previsiones de ingresos son base para determinar la financiación anual de las AATT.
- Su articulado permite decisiones en materia de gastos e ingresos (actualización de pensiones, bases de cotización, retribuciones,...).

### **B) Una garantía de calidad institucional:**

- Su presentación y debate en el Parlamento permite incorporar la sensibilidad de todos los grupos y el control del Ejecutivo por el Legislativo.
- Presentación de proyecto: obligación constitucional.
- Su publicidad permite conocer las intenciones de gasto e ingreso de los gobiernos necesaria para decisiones informadas de todos los agentes. Son base de la rendición de cuentas y control.

**¡Solo un autócrata y sus lacayos pueden desconocer la trascendencia de los PGE!**



Situación la presente que haría levantar de su tumba a la representación de Villas y Ciudades presentes en la emblemática asamblea celebrada (ien el año 1118!) en la Iglesia de San Isidoro (León). Ni tan siquiera un Rey (Alfonso IX), con la mayor o menor fuerza en aquellos tiempos de una monarquía, pensó en subsistir (enfrentado a la Nobleza) sin contar con el apoyo de dichas Villas y Ciudades cuyos representantes respaldaron la declaración de los derechos y deberes plasmados en la conocida como «Carta Magna Leonesa» considerada como un significado precedente histórico, un avance socio-político inigualable, en el contexto del primer parlamentarismo europeo que supuso la asamblea leonesa.

Hoy, a la vista de la proclamación por el actual (2025) Presidente del Gobierno de su decisión de gobernar ¡SIN EL PARLAMENTO!, los antes citados representantes de Villas y Ciudades, de resucitar, volverían horrorizados a sus tumbas. Claro que ellos no pudieron conocer la posterior historia del mercenario Beltrán Duguesclín (versión en castellano del nombre del condestable francés) encarnado siglos más tarde por un Presidente del Tribunal Constitucional (Conde Pumpido) que podría hacer suya aquella frase atribuida al mercenario: «*Ni quito ni pongo Rey, ayudo a mi señor*»; un mercenario que ha hecho posible el que un autócrata gobierne mediante Decretos-ley cualquier situación urgente o no, ordinaria o extraordinaria, hasta tal punto que el número de disposiciones del Poder Ejecutivo con fuerza de Ley supera al de las Leyes ordinarias desde el infausto año 2018.

España [según el «*Informe sobre la democracia, 2025*», del Instituto V-Dem (Varieties of Democracy) de la Universidad de Gotemburgo] es considerada como uno de los 20 países en peligro de autocratizarse. Basta una simple ojeada a la actividad legislativa de los últimos años («ocho años del Diablo») para comprobar cómo ha imperado el «juego constitucional duro» (concepto acuñado por Mark Tushnet y asumido por los profesores de la Universidad de Harvard Steven Levitsky y Daniel Ziblatt), es decir que hay una forma solapada de acabar con la democracia: realización de acciones conformes con la letra de la Ley, pero decididamente atentatorias con su espíritu.

En los dichos «ocho años del Diablo» hemos podido comprobar (de ello se ha dejado frecuente constancia en anteriores comentarios) cómo se han aprovechado vacíos legales, cómo se han eludido en la tramitación parlamentaria de normas (proyectadas en Propositiones de Ley) los controles establecidos para el caso de los Proyectos de Ley; en fin, qué decir de los conocidos como «decretos ómnibus» -trufados de disposiciones por principios básicos «irrechazables» para la generalidad de los parlamentarios, que más tarde caían en el olvido mientras pervivían normas emboscadas, dudosamente constitucionales- o de la utilización torticera del Reglamento del Congreso de los Diputados o el desconocimiento del artículo 87 CE según el cual al Senado le corresponde iniciativa legislativa.

Quienes sostienen la gobernanza en términos autocráticos, alegan en su favor que está haciendo posible la recuperación económica como evidencian las grandes magnitudes (p.e. ratio de deuda pública sobre PIB que, según AIREF, se situó en el 103,4% en el segundo trimestre de 2025). Dicho porcentaje supone que la deuda pública alcanzó 1,69 billones de euros en junio de 2025, 1,8 puntos menos que un año antes, lo que se explica según el Observatorio de la AIREF por el crecimiento del PIB nominal y la mejora de las condiciones de financiación en los mercados.



El ajuste mencionado en el párrafo anterior ha sido calificado por algunos expertos como «silencioso», pues las sucesivas prórrogas presupuestarias han congelado ciertos gastos pero no han sido obstáculo para el alza de impuestos y cotizaciones sociales. La principal fuente de ingresos tributarios está siendo el IRPF con su «progresividad en frío» de modo que las alzas salariales han provocado una subida de los tipos efectivos del impuesto, dando lugar a una tributación a la que se somete a la ciudadanía de forma «encubierta» por razón del proceso inflacionario.

Según datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el peso de la mayor carga tributaria ha recaído sobre los salarios con el consiguiente deterioro de las rentas reales de las clases medias. En el segundo trimestre de 2025 la participación de los salarios en la renta nacional ha aumentado hasta el 53,8 del PIB («*El desempeño de la productividad en España y sus causas*». Observatorio sobre el ciclo económico en España. Fundación Rafael del Pino, BBVA Research y FEDEA).

Al respecto de las cifras macros que evidencian la presente alegada recuperación económica, la vuelta a una situación económica anterior al COVID y a la senda anual de crecimiento mantenido (1 por 100), consideramos necesario hacer una primera matización: según las normas UE (Eurostat) la evaluación del PIB debe hacerse conforme normas homologables que descarten cualquier sombra de duda. Pues bien, producido el cese del anterior responsable (Juan Manuel Rodríguez Poo) milagrosamente la sucesora (Elena Manzanera, «importada» de la Comunidad Autónoma de Andalucía bajo los auspicios de la actual Ministra de Hacienda) el PIB experimentó una «importante recuperación». Ahora, merced a sus recientemente publicadas «Memorias» sabemos por la Sra. Calviño que durante su etapa como Ministra de Economía colaboró con el Instituto Nacional de Estadística aportando nuevas metodologías para que el índice de crecimiento de la economía española resultase «real», más elevado del que el INE venía elaborando.

Todos guardarán silencio al respecto, incluidos EUROSTAT e INE. La entidad (Banco Europeo de Inversiones que ahora preside la Sra. Calviño como bien ganada soldada por sus servicios al Sátrapa) no considerará óbice para el desempeño de tal cargo una conducta presuntamente maliciosa, que no se ha infringido el Código Europeo de Buenas Prácticas. ¿Qué pensarán quienes tomaron/toman sus decisiones económico-financieras a la vista de la información que facilita el INE?

Y una segunda matización al respecto de la «euforia» de los gobernantes actuales para los que la economía «está disparada». En septiembre de 2025, FUNCAS publicó un interesante informe titulado «*España sigue entre los países con más privación material y social severa de la UE*» elaborado a partir de la «Encuesta de Condiciones de Vida» [indicador que refleja el porcentaje de individuos que no pueden permitirse al menos siete de trece ítems considerados esenciales, como mantenerla vivienda adecuadamente climatizada, afrontar gastos imprevistos o participar en actividades sociales básicas].

El antes citado indicador se considera por FUNCAS como especialmente útil porque complementa las medidas de pobreza monetaria, al ofrecer una aproximación directa a las carencias materiales y sociales que afectan al bienestar cotidiano de la población y permite comparaciones homogéneas entre países europeos siendo especialmente relevante en un



contexto en el que el aumento de la inflación ha mermado progresivamente el poder adquisitivo de los ciudadanos. Según dicho Informe (coincidente con datos facilitados recientemente por CÁRITAS) en 2024, estaba en situación de privación material y social severa el 8,3 % de la población española (casi 4 millones de personas).

No parece que estemos próximos a alcanzar el objetivo constitucional de asegurar a todos una digna calidad de vida. Propósito que de algún modo inspira la normativa reguladora del Ingreso Mínimo Vital que según Informe reciente de la AIREF no está llegando allí donde debería estar llegado según los cálculos pertinentes al respecto. Particularmente, resulta llamativo que según la tantas veces citada AIREF sean tan bajos los niveles de concesión del «*Complemento de Ayuda para la Infancia*» (CAPI), complemento mensual dentro del Ingreso Mínimo Vital, destinado a familias con menores de edad. La propia AIREF atribuye tal desajuste a problemas de dificultad en el acceso al procedimiento, a la información o en definitiva al diseño administrativo que limita la eficacia del programa.

Alcanzar un orden económico y social justo solo es posible con i) un crecimiento sano de la actividad económica; ii) con la consecución de índices de productividad acordes con los fines perseguidos; iii) un sistema tributario que no penalice las iniciativas económicas y las rentas de personas físicas y jurídicas. Como ya se ha indicado, las grandes magnitudes ponen de manifiesto un importante grado de recuperación económica (así lo exponen diversas y reconocidas entidades analistas), que se ha regresado al crecimiento potencial histórico (en torno al 1 por 100), pero tal conclusión no puede ignorar que el avance de la actividad económica obedece en gran medida al crecimiento de la población y que la productividad sigue siendo la gran asignatura pendiente.

Según el Informe «*El desempeño de la productividad en España y sus causas*», antes mencionado:

- La productividad por hora trabajada aumenta solo un 3% desde 2019, mientras que la productividad por ocupado y por empleado equivalente a tiempo completo (ETC) se mantiene estancada o por debajo de los niveles prepandemia, reflejando debilidades estructurales persistentes.

- En comparación con la UE, la brecha del PIB por PET (persona en edad de trabajar) de España aumenta hasta 33 puntos porcentuales, impulsada por un retroceso persistente en la productividad por hora trabajada y en la tasa de actividad.

- Reducir las horas trabajadas sin mejorar el nivel de ocupación y la eficiencia aumentaría la brecha con Europa, dado que España sólo compensaría parcialmente su menor productividad y empleo con un mayor número de horas por trabajador.

La guinda a la cuestión de la productividad la ha puesto la FUNDACIÓN CIVISMO que ha elaborado un «*Informe sobre el impacto económico del absentismo laboral*», en el que se contienen, entre otras, las conclusiones siguientes:

- El absentismo laboral en España se ha consolidado como un fenómeno masivo, con un fuerte impacto económico y social. Cada día una media de 1,5 millones de personas no acude a su puesto de trabajo, de las cuales 1,2 millones se encuentran de baja médica.



El resultado es la pérdida de un 7% de las horas pactadas en el mercado laboral, situándose en cifras sin precedentes.

- El impacto económico es de magnitud macro, ya que el coste agregado del absentismo equivale a entre el 3% y el 3,5% del PIB anual, es decir, más de 45.000 millones de euros. Esta cantidad supera ampliamente el gasto público en universidades, que representa el 1,2% del PIB, o en I+D, que se sitúa en el 1,4; y cuadruplica los recursos destinados a políticas activas de empleo, apenas un 0,2%.

- El gasto público asociado también alcanza máximos históricos. La Seguridad Social destina más de 15.000 millones de euros anuales a prestaciones por incapacidad temporal, lo que supone alrededor del 1% del PIB. España gasta prácticamente el doble que la media de la Unión Europea, donde este porcentaje no llega al 0,6%, evidenciando una diferencia que presiona las cuentas públicas

- Las empresas, por su parte, sufren en primera línea los efectos de este fenómeno. Solo en 2024, el coste para el tejido empresarial superó los 4.600 millones de euros, un 62% más que en 2019. A esta cifra se suman los costes indirectos derivados de sustituciones, horas extra y pérdida de eficiencia, con un impacto especialmente acusado en pymes y en sectores estratégicos como la sanidad, el transporte o la industria. El absentismo contribuye además a agravar la brecha de productividad con los principales socios europeos. Mientras que en España se producen de media 39,4 euros por hora trabajada, en Alemania la cifra alcanza los 50,8 euros y en Países Bajos los 58,4. La elevada incidencia de las bajas resta horas efectivas de trabajo y dificulta la convergencia con las economías más avanzadas.

Por su parte, el FMI considera que la baja productividad total de los factores y la limitada inversión en capital e innovación constituyen los principales obstáculos al crecimiento a largo plazo. Por contra, pueden ser claves para caminar por una senda de expansión sostenible el fortalecimiento de la inversión productiva, la reducción de la incertidumbre económica y mejora de las condiciones en los ámbitos propios de innovación y crecimiento empresarial. Tal planteamiento parece que difícilmente se hará realidad en España mientras tengan influencia decisiva determinados posicionamientos políticos-sociales que se autocalifican como «progresistas», pero que en la realidad no son sino retrógrados, decididos a que cuanto peor, mejor.

La política económica desarrollada por el Poder Ejecutivo, en orden a la consecución de las cifras macros, se ha apoyado en una avariciosa aplicación del sistema tributario. Así la recaudación tributaria ha alcanzado cifras sin precedentes que ha permitido la realización de gastos no cubiertos con los PGE prorrogados y ampliaciones sucesivas de crédito. La AIREF ha precisado, que la no aplicación en el IRPF de la deflactación ha posibilitado que el Gobierno incurriese en exceso de gasto por importe de mil ochocientos millones de euros que, al igual que otras muchas partidas, se han «destinado a gasto social». A todo esto se está denunciando la aplicación, en parte con la complicidad de la UE, de fondos europeos a gastos corrientes.

Es de temer que el despilfarro, operado a través de múltiples sumideros, haya estado presente en la realización del gasto público por motivos políticos y que comenzó en 2018



con los «viernes sociales» (por aquél tiempo los Consejos de Ministros se celebraban los viernes) iniciando así el Sátrapa/Dictador su etapa –va para más de siete años- de protección de la «gente» que día a día va perdiendo poder adquisitivo, que la cuantía de sus retribuciones, y las correspondientes actualizaciones, está siendo mínima y en modo alguno acordes con el incremento del PIB cuyo crecimiento llega a la ciudadanía en fracción mínima. En fin, se está consiguiendo la desaparición de la clase media que durante tantos años ha posibilitado y financiado la consecución del «Estado de bienestar».

Eficacia en la recaudación tributaria alcanzada en un ambiente jurídico cada vez más enrarecido, en que el aumento de la carga tributaria va acompañado por episodios de quiebra del Estado de Derecho, de denunciada inseguridad jurídica. Al mal endémico de una normativa fruto de pésima técnica legislativa, no se ha puesto remedio; por el contrario, se ha acentuado por las razones tantas veces expuestas; la deliberación y aprobación de disposiciones en las Cortes Generales ha sido caótica, con remiendos/parches en normas ya en su fase final de tramitación, incorporación mediante enmiendas de figuras impositivas en modo alguno previstas en las propuestas inicialmente presentadas, pactos en torno a Proposiciones de Ley (que ya citamos con anterioridad) que arteramente el Consejo de Ministros inspiraba para evitar lo «molesto» de la tramitación de los Proyectos de Ley. Y todo aderezado con pactos cuyo alcance ni los propios proponentes conocían, compensación de intereses económicos, sin que faltaran promesas de que «más adelante lo revisaremos».

La seguridad jurídica se ha visto ensombrecida por la inestabilidad legislativa, la frecuente utilización de conceptos jurídicos indeterminados destinados a unos contribuyentes que están obligados a declarar y aplicar normas [con frecuencia confusas sobre cuyo sentido final han de pronunciarse con frecuencia los Tribunales de Justicia], calificar los hechos que se declaran y determinar el importe a ingresar. E ítem más, contribuyentes sujetos al enjuiciamiento, de la veracidad de su declaración y conformidad con la normativa aplicable, en el seno de una relación en que una de las partes ostenta potestades que determinan una desigualdad evidente entre los participantes en la relación tributaria.

Triste situación, la más arriba descrita, en la que el Tribunal Supremo no ha cesado en reprender a las Administraciones Tributarias (siempre reacia a la demostración de la culpabilidad y su motivación) por su desconocimiento de principios básicos como recientemente ha sucedido con la STS 1201/2025 (Rec. 4123/2023) que se pronuncia al respecto de la doctrina conocida como del «doble tiro» y concluye, entre otros, con el siguiente fundamento:

«Bajo ningún concepto y en ninguna circunstancia es lícito que la Administración pueda dictar un tercero y, menos aún, otros subsiguientes actos administrativos, aunque el segundo acto adoleciera de cualquier vicio, formal o material, con infracción del ordenamiento jurídico. **Los principios generales de buena administración y el de buena fe**, entre otros, se oponen a tal posibilidad, de manera absoluta. **No es admisible conceder a la Administración una oportunidad indefinida de repetir actos administrativos de gravamen hasta que, al fin, acierte, en perjuicio de los ciudadanos»**



## CATEDRAL DE LEÓN



Vista nocturna de la Catedral de León

Autor: [Fernando Pascullo](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International](#)

# SUMARIO

## Información FISCAL

2025 – Año VI  
Número 47

	Pág.
<b>PRESENTACIÓN</b> .....	3
<b>SUMARIO</b> .....	11



<b>I. LEGISLACIÓN</b> .....	13
<b>SEPTIEMBRE, 2025</b> .....	13
<b>I.1. Legislación estatal</b> (Reseña).....	13
<b>I.2. Legislación autonómica</b> (Reseña) .....	13



<b>II. JURISPRUDENCIA</b> .....	17
<b>SEPTIEMBRE, 2025</b> .....	17
<b>TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑA</b> .....	17
<b>TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA</b> .....	26



<b>III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA</b> (Ministerio de Hacienda) .....	37
<b>Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)</b> .....	37
<b>SEPTIEMBRE 2025</b> .....	37
<b>Dirección General de Tributos (DGT)</b> .....	69
<b>JULIO 2025</b> .....	69



<b>IV. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS:</b> .....	119
--	-----



<b>IV.1. PODIUM AUTORAS/AUTORES</b> .....	119
<b>SEPTIEMBRE - 2025</b> .....	119
👉 <b>MARISA GÓMEZ-LOBATO LANZAROTE</b> .....	119
<b>IV.2. REVISTAS</b> .....	120
<b>AGOSTO, SEPTIEMBRE - 2025</b> .....	120
<b>I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF</b> .....	120
<b>II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria</b> .....	123
<b>III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España</b> ....	129
<b>IV. NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid</b> .....	134
<b>V. REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA. AEDAF</b> .....	135
<b>VI. PAPER AEDAF 25</b> .....	141
<b>VII. CRÓNICA TRIBUTARIA. IEF</b> .....	142
<b>VIII. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión</b> .....	147



## I. LEGISLACIÓN ESTATAL – AUTONÓMICA (NORMAS TRIBUTARIAS) SEPTIEMBRE/2025

### I. Legislación estatal (Reseña)

■ Orden PJC/1000/2025, de 10 de septiembre, por la que se modifica la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias (BOE 221/2025, de 13 de septiembre)

Acceso al documento original: [Disposición 18125 del BOE núm. 221 de 2025](#)

■ Resolución de 18 de septiembre de 2025, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 27 de mayo de 2023, sobre organización, funciones y atribución de competencias en el área de recaudación (BOE 234/2025, de 29 de septiembre)

Acceso al documento original: [Disposición 19194 del BOE núm. 234 de 2025](#)

### 2. Legislación autonómica

Normas publicadas (Reseña)

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

#### ➔ ARAGÓN

■ RESOLUCIÓN de 15 de septiembre de 2025, del Director General de Presupuestos, por la que se modifica el límite de pago de las tasas, tributos y otros ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma de Aragón mediante tarjeta de crédito o débito. (BOA 188/2025, de 29 de septiembre)

Acceso al documento original: [RESOLUCIÓN de 15 de septiembre de 2025, del Director General de Presupuestos, por la que se modifica el límite de pago de las tasas, tributos y otros ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma de Aragón mediante tarjeta de crédito o débito.](#)

#### ➔ CASTILLA-LEÓN

■ ORDEN EYH/1053/2025, de 22 de septiembre, por la que se modifica la Orden de 25 de junio de 1998, de la Consejería de Economía y Hacienda, de desarrollo del Decreto 82/1994, de 7 de abril, que regula la actividad recaudatoria de la Administración de la Comunidad de Castilla y León. (BOCYL 187/2025, de 29 de





septiembre)

Acceso al documento original: [BOCyL n.º 187, 29 de septiembre de 2025 - Disp. 001](#)

## → CATALUÑA

■ Orden ECF/163/2025, de 26 de septiembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación de los tributos sobre el juego gestionados por la Agencia Tributaria de Cataluña y se determina la competencia para su gestión, recaudación e inspección (DOGC 9509-30.09.2025)

Acceso al documento original: [Orden ECF/163/2025, de 26 de septiembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación de los tributos sobre el juego gestionados por la Agencia Tributaria de Cataluña y se determina la competencia para su gestión, recaudación e inspección](#)

## → EXTREMADURA

■ Decreto-Ley 5/2025, de 18 de septiembre, de ayudas extraordinarias y otras medidas urgentes para la recuperación de las zonas afectadas por los incendios forestales acaecidos en Extremadura durante el verano de 2025 y en materia preventiva de incendios forestales. (DOE 183/2025, de 23 de septiembre)

Acceso al documento original: [DOE n.º 183 23-septiembre-2025](#)

## → GALICIA

■ Orden de 8 de agosto de 2025 por la que se modifican la Orden de 10 de diciembre de 2019 por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Tributaria de Galicia y la Orden de 21 de junio de 2006 por la que se regulan procedimientos de gestión recaudatoria y la actuación de las entidades colaboradoras (DOG 71/2025, de 5 de septiembre)

Acceso al documento original: [Orden DOG Viernes, 5 de septiembre de 2025](#)

■ Orden de 19 de septiembre de 2025 por la que se adoptan medidas excepcionales y temporales relativas a los plazos de ingreso de las tasas de la Comunidad Autónoma de Galicia (DOG 183/2025, de 23 de septiembre)

Acceso al documento original: [Orden DOG Martes, 23 de septiembre de 2025](#)

## → ISLAS BALEARES

■ Resolución del consejero de Economía, Hacienda e Innovación de 12 de septiembre de 2025 por la que se establece la actualización de las bases, los tipos de gravamen y las cuotas tributarias de las tasas de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2025 (BOIB 123/2025, de 16 de septiembre)

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

## B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

### → PAIS VASCO





## Diputaciones-Territorios Históricos

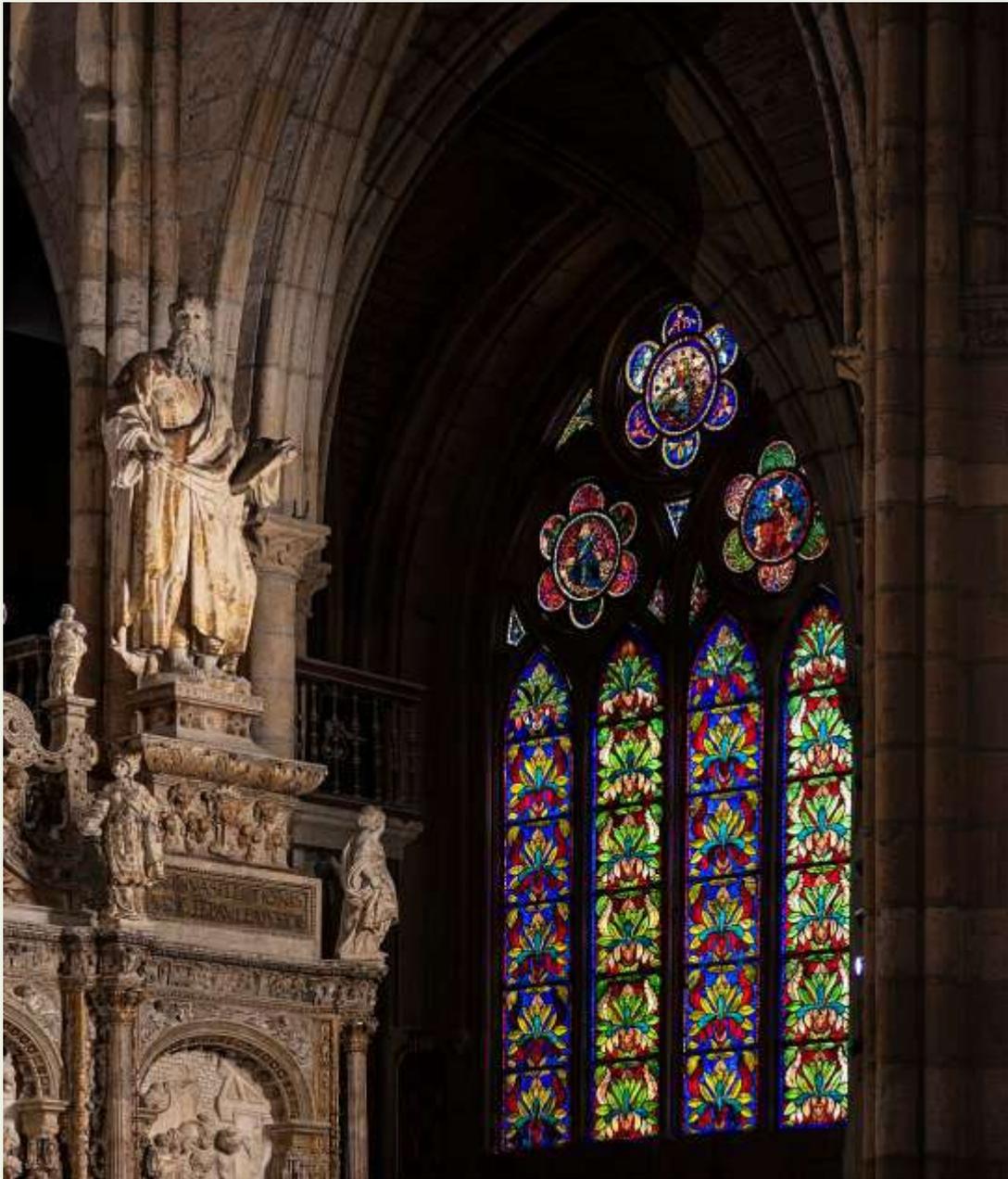
### ■ Gipuzkoa (GK)

- Resolución 56/2025, de 9 de septiembre, por la que se aprueba la posibilidad de hacer uso de Actuación Administrativa Automatizada en la emisión de diligencias de embargo, requerimientos de información derivados de dichas diligencias de embargo y demás actuaciones administrativas relacionadas con las mismas (BOG 179/2025, de 19 de septiembre)

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



## CATEDRAL DE LEÓN



Interior de la Catedral de León

Autor: [Rafa Esteve](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International](#)

## II. JURISPRUDENCIA

### SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO

(TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL – TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN  
EUROPEA)

SEPTIEMBRE, 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** (STS particularmente relevantes)



👉 **LGT [ISD]. SENTENCIA 1201/2025** (29.09.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 4123/2023). Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4059/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4059. Id Cendoj: 28079130022025100221]

#### RESUMEN

«Doctrina del comúnmente denominado como doble tiro. La Administración puede dictar actos administrativos en sustitución de otros previamente anulados, por razones de forma o de fondo, dentro de los límites legales y jurisprudenciales a los que somete dicha posibilidad. Sin embargo, una vez dictado el segundo acto, por el que se ejecuta, da cumplimiento o se trata de subsanar una infracción preexistente, no cabe, aun en caso de nueva infracción, dictar una tercera y, menos aún, posteriores liquidaciones. Se oponen a ello el principio de buena administración, así como el de buena fe»





Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/2f335f3b551b8d4ca0a8778d75e36f0d/20251009>

→ **Objeto del recurso:** consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, condensada en las preguntas que suscita el auto de admisión, en precisar de qué plazo dispone la Administración tributaria para dictar una liquidación en ejecución de una resolución económico-administrativa que anula una anterior, con fundamento en la falta de motivación; además, determinar las consecuencias de la extralimitación en el plazo para tramitar un procedimiento de comprobación y emitir la procedente liquidación en ejecución de una resolución económico-administrativa, en aquellos casos en que la infracción desencadenante de la reiteración lo es por razones pretendidamente formales; en tercer lugar, debemos precisar si la superación del plazo del que disponen los órganos de gestión para dar cumplimiento a un acuerdo anulatorio, en estos casos, comporta que no pueda iniciarse un nuevo procedimiento con el mismo objeto o, por el contrario, es posible incoar un ulterior expediente, previa declaración de caducidad, mientras no se alcance la prescripción.

Finalmente, en particular, es preciso esclarecer si la institución de la caducidad, estatuida en el art. 104.5 LGT, es aplicable a los procedimientos en que no se ejercita una potestad propia de comprobación o gestión, sino de mero cumplimiento de lo acordado por un órgano revisor. Y, finalmente, el auto nos reclama que determinemos si la Administración puede, una vez anulada una liquidación en vía económico-administrativa por déficit de motivación, dictar los acuerdos de liquidación que estime necesarios, sin sometimiento a ningún límite, por el hecho de que los emitidos en ejecución de aquella resolución económico-administrativa incurran en defectos diferentes cada vez.

→ **Cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

a) Una cuestión primordial que suscita el caso debatido es la de si la falta de motivación constituye un mero defecto formal o lo es sustantivo, atendida, entre otras consideraciones, a la de que la infracción, en estos casos, se localiza no en el procedimiento, de modo que le afecte, sino en la resolución final.

b) Sin embargo, fuera lo sucedido aquí incardinable en una rúbrica u otra -defecto formal o sustantivo-, el auto de admisión nos conduce rectamente a dilucidar si rige en este caso la regla de caducidad del art. 104.5 LGT; pero para situarnos en ese necesario punto de partida, adaptamos el enjuiciamiento del caso, en este recurso de casación, a la calificación, acertada o no, como formal, del defecto de motivación causante de la nulidad, que es por el que se decantó el TEAR de Galicia para invalidar la primera liquidación. Es decir, aceptamos, a los solos efectos dialécticos, que estamos ante un defecto formal, porque así se declaró por el TEAR, prescindiendo de toda indagación al efecto.

Además, sería preciso esclarecer si la caducidad acordada -aquí, habilitante de un procedimiento nuevo y de la posibilidad de una tercera liquidación- solo rige cuando la Administración lleva a cabo el ejercicio directo o propio de la potestad de comprobación -atendido del hecho de que el art. 104 LGT se inserta dentro del Capítulo II sobre "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios"»





→ **Jurisprudencia que se establece.** Somos plenamente conscientes de que la solución alcanzada, sobre la que hemos razonado muy ampliamente, como estación de término de este prolijo itinerario jurídico, entraña per se la necesaria omisión del análisis de otras cuestiones suscitadas en el recurso de casación y, antes de su promoción y sustanciación, en el proceso de instancia, todas las cuales son, no cabe dudarlo, de gran interés y trascendencia: a) la caracterización como formal o sustantivo del vicio de motivación de los actos y, en relación con ella, el imprescindible juicio sobre la indefensión ocasionada, esto es, la valoración de que "...los defectos formales (...) hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante"; b) la utilización del art. 104.5 LGT por la Administración gallega fuera del cauce que le es propio, pues la caducidad -no extintiva- que prevé la norma solo cursa en el ámbito de un procedimiento de gestión, de suerte que resultaría, prima facie, inconciliable con la mera función vicaria encaminada a dar estricto cumplimiento a un acto revisor del TEAR que anula otro precedente; o c) la interpretación que merece, en el caso debatido, lo prevenido en el art. 140 LGT sobre el llamado principio de preclusión, esto es, la imposibilidad de reabrir un procedimiento de gestión si no es en presencia de hechos nuevos, entre los que no se encuentran aquellos que pudo tener en cuenta la Administración desde un principio.

Todas esas cuestiones, por lo demás necesitadas de futura precisión jurisprudencial dirigida a la consecución de una mayor seguridad jurídica, pese a estar, de un modo explícito o velado dentro de las que suscita el auto de admisión, las consideramos de innecesaria respuesta, toda vez que, como ya hemos anticipado, aunque podrían servir de fundamento a la formulación de doctrina jurisprudencial, no nos serían útiles para dilucidar el litigio, por sí solas.

Expresado de otro modo, si entendemos que debe imperar, con un cualificado valor de doctrina, reforzado y añadido al que ya le había otorgado esta Sala Tercera con reiteración -basten los ejemplos trascritos más arriba-, el principio de que no cabe, bajo ningún concepto ni circunstancia, el dictado de terceros o sucesivos actos administrativos en sustitución de otros anulados, principio que no debe conocer excepciones en favor de la Administración incumplidora, no cabe, por tanto, detenerse en el examen del proceder de ésta acontecido tras la segunda liquidación y que, precisamente por lo declarado con ese valor potencial y enfático, ya serían improcedentes de suyo, al margen de que concurrieran en ellos nuevas y añadidas causas de nulidad.

Como consecuencia de todo lo razonado, por lo tanto, en la fundamentación jurídica, la Sala fija la siguiente doctrina jurisprudencial:

1) La facultad reconocida a la Administración para reiterar el contenido de los actos en sustitución de otros anulados -conocida en la práctica administrativa y judicial como doble tiro-, al margen de la naturaleza del vicio o infracción jurídica concurrente -sea, pues, de índole formal o material- permite a aquella el dictado de un segundo acto, precisamente el que se dirige a dar cumplimiento al previamente dictado en la vía revisora que lo ordena o habilita, según su naturaleza, pero dicha facultad no autoriza a reiterar esa actividad y concretarla en un tercer o ulteriores actos de liquidación.

2) Bajo ningún concepto y en ninguna circunstancia es lícito que la Administración pueda dictar un tercero y, menos aún, otros subsiguientes actos administrativos, aunque el segundo



acto adoleciera de cualquier vicio, formal o material, con infracción del ordenamiento jurídico. Los principios generales de buena administración y el de buena fe, entre otros, se oponen a tal posibilidad, de manera absoluta. No es admisible conceder a la Administración una oportunidad indefinida de repetir actos administrativos de gravamen hasta que, al fin, acierte, en perjuicio de los ciudadanos.

→ FALLO:

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la representación procesal de D<sup>a</sup> E., D. M. y D. Á., contra la sentencia nº 102/2023, de 6 de febrero, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso nº 15159/2021.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 15159/2021, deducido por aquellos contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional - TEAR- de Galicia de 12 de noviembre de 2020, que desestimó los recursos interpuestos contra los acuerdos del Jefe del Departamento de Gestión tributaria de la Delegación en Ourense de la Axencia Tributaria de Galicia (ATRIGA), en ejecución de la resolución del TEAR de 13 de noviembre de 2015, que a su vez estimó en parte las reclamaciones promovidas frente a liquidaciones practicadas en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, girado con motivo del fallecimiento de don ... en 2012, anulando todos los actos administrativos impugnados en el proceso de instancia, de liquidación o revisión, por ser contrarios al ordenamiento jurídico.

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. 1ª SENTENCIA 1157/2025** (22.09.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 4533/2024). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ Roj: STS 4048/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4048; Id Cendoj: 28079130022025100219]

### RESUMEN

«Interpretación del artículo 7, letra p), LIRPF en relación con los empleados del Banco de España que realizan trabajos en el extranjero. Se completa la doctrina jurisprudencial de esta Sala -SSTS de 28 de marzo de 2019, [recursos de casación núm. 3772/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1128) y núm. 3774/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1056)], de 9 de abril de 2019 [recurso de casación núm. 3765/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1262)], y de 24 de mayo





de 2019 [recurso de casación núm. 3766/2017(ECLI:ES:TS:2019:1838)]-, interpretando el artículo 7, letra p), LIRPF en relación con los empleados del Banco de España, en el sentido de declarar que la referida exención sí resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los empleados del Banco de España durante los días que se desplacen a la localidad de Frankfurt para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas dentro del marco de cooperación del Mecanismo Único de Supervisión (MUS) entre el Banco Central Europeo y el Banco de España, y a los desplazamientos que realicen fuera del territorio español (en este caso, Londres) para llevar a cabo trabajos en otros organismos internacionales en los que participa o con los que colabora el Banco de España»

Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e4d9952f135caddfa0a8778d75e36f0d/20251002>

→ **Objeto del recurso:** desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, el objeto del recurso consiste en determinar si resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos del trabajo percibidos por los empleados del Banco de España durante los días que se desplacen a la localidad de Frankfurt para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas dentro del marco de cooperación del Mecanismo Único de Supervisión (MUS) o Single Supervisory Mechanism (SSM) entre el Banco Central Europeo y las autoridades nacionales competentes, en este caso el Banco de España; y, asimismo, aclarar si resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos durante los días en que se desplacen materialmente fuera del territorio español (-en este caso a Londres-) para realizar trabajos en otros organismos internacionales en los que participa o con los que colabora el Banco de España tales como los Bancos Centrales Nacionales, los supervisores nacionales o autoridades nacionales competentes, trabajos que beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al Banco de España o/y a otra u otras entidades.

Este recurso de casación se refiere a la sentencia núm. 23/2024, de 22 de enero, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso núm. 982/2022 interpuesto por don Lucas, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 6 de septiembre de 2022, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativo número NUM000, formulada contra el acuerdo denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2017, por importe de 2.039,59 euros.

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

«2.1. Determinar si resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos del trabajo percibidos por los empleados del Banco de España durante los días que se desplacen a la localidad de Frankfurt para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas dentro del marco de cooperación del Mecanismo Único de Supervisión (MUS) o Single Supervisory Mechanism (SSM) entre el Banco Central Europeo y las autoridades nacionales competentes, en este caso el Banco de España.

2.2. Aclarar si resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos del trabajo percibidos por los empleados del Banco de España durante los días





en que se desplacen materialmente fuera del territorio español (-en este caso a Londres-) para realizar trabajos en otros organismos internacionales en los que participa o con los que colabora el Banco de España tales como los Banco Centrales Nacionales, los supervisores nacionales o autoridades nacionales competentes, trabajos que beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al Banco de España o/y a otra u otras entidades.»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** 1) El artículo 7.p) 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; 2) El artículo 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero; 3) Los artículos 2 y 2 del Reglamento (UE) nº 1024/2013 del Consejo, de 15 de octubre de 2013, que encomienda al Banco Central Europeo tareas específicas respecto de políticas relacionadas con la supervisión prudencial de las entidades de crédito; 4) Los artículos 2, 3 y 4 del Reglamento (UE) nº 468/2014 del Banco Central Europeo, de 16 de abril de 2014, por el que se establece el marco de cooperación en el Mecanismo Único de Supervisión entre el Banco Central Europeo y las autoridades nacionales competentes y con las autoridades nacionales designadas (Reglamento Marco del MUS) (BCE/2014/17). 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:

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

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

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, contra la sentencia pronunciada el 22 de enero de 2024 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 982/2022.

Tercero. En cuanto a las costas, estese a lo declarado en el último fundamento de derecho.

👉 **IRPF. 2ª SENTENCIA 1141/2025** (17.09.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5384/2023). Ponente: Sandra María González de Lara Mingo

[ATENCIÓN. Consultar texto original del CGPJ, Roj: STS 4049/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4049 Id Cendoj: 28079130022025100220]

## RESUMEN

«Comprobación de valores. Método de dictamen pericial. Visita interior y exterior del inmueble. Resulta necesario, con carácter general, la inspección ocular in situ personal y





directa del inmueble por parte del perito, y, además, esa visita o comprobación debe implicar de manera necesaria e inexorable tanto el examen del exterior como del interior del inmueble y de todos aquellos otros elementos que sean precisos para la comprobación del valor real del bien (como existencia de servidumbres visibles, su estado de construcción o conservación aparente, ocupación ilegal por terceros, etc..) para así garantizar el acierto en la singularización de la valoración, y, con ello, de la suficiente motivación de la resolución, no siendo bastante o suficiente una visita solo al exterior, o la toma de fotografías por personal de la Administración de la AEAT que colabora con el Gabinete Técnico y de Valoraciones»

Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/15a17c687896a754a0a8778d75e36f0d/20251002>

→ **Objeto del recurso:** desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, el objeto de recurso consiste en reafirmar, reforzar, completar o aclarar, en su caso, la jurisprudencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método consistente en dictamen de peritos de la Administración y, en particular, si la exigencia de visita al inmueble por parte del perito impone que se visite tanto el exterior como el interior de inmueble; o, por el contrario, es suficiente con la mera contemplación del exterior de éste o la toma de fotografías.

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

«Reafirmar, reforzar, completar o aclarar, en su caso, la jurisprudencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método consistente en dictamen de peritos de la Administración y, en particular, si la exigencia de visita al inmueble por parte del perito impone que se visite tanto el exterior como el interior de inmueble; o, por el contrario, es suficiente con la mera contemplación del exterior de éste o la toma de fotografías».

→ **Resolución del recurso de casación y de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso de instancia.**

En virtud de todo lo razonado procede casar y anular la sentencia recurrida, y, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.1 LJCA debemos resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso conforme a la jurisprudencia establecida y a las restantes normas que fueran aplicables.

Procede anular la liquidación practicada puesto que la comprobación de valores carece de las garantías mínimas exigidas por nuestra jurisprudencia no siendo posible girar una tercera liquidación siguiendo la doctrina establecida en nuestra sentencia de 11 de marzo de 2021 (rec. casación nº 80/2019) al encontrarnos ante un error contumaz de la administración que por segunda vez ha practicado una comprobación de valores no motivada-

→ FALLO:

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :





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

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por D. X contra la sentencia dictada el 24 de mayo de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 178/2022, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 178/2022 interpuesto por D. X contra la resolución de 24 de febrero de 2022 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Islas Baleares en el recurso de ejecución 07-02483-2020 interpuesto contra el acuerdo de liquidación dictado el 31 de agosto de 2020 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en las Islas Baleares por el concepto de IRPF, período 2012, con número de referencia NUM002; y anular dicha resolución y la liquidación de la que trae causa por no ajustarse al ordenamiento jurídico sin que sea posible dictar ya una tercera liquidación.

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

## → SERIE B (Otras resoluciones)

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

👉 **ITP-AJD. SENTENCIA 1178/2025** (24.09.20250) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 8702/2023) Ponente: Sandra María González de Lara Mingo.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4075/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4075. Id Cendoj:28079130022025100225]

### RESUMEN

«El aprovechamiento especial del dominio público permitido a través de la autorización municipal de reserva de aparcamiento para la carga y descarga de mercaderías en la vía pública no constituye un hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación de los artículos 7.1.B) y 13.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La equiparación que aparentemente efectúa el artículo 13.2 del Texto refundido entre las concesiones administrativas -por las que se constituye un verdadero derecho real in re aliena, sobre el demanio- y las autorizaciones para el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público -en este caso, reserva de aparcamiento para la carga y descarga de mercaderías en la vía pública- debe ser interpretado en el sentido de que no todo aprovechamiento especial del demanio, por sí solo, origina un desplazamiento patrimonial a favor del autorizado, a efectos de su gravamen por el impuesto que nos ocupa. En todo



caso, la constatación del requisito del desplazamiento patrimonial a efectos del gravamen de una autorización para el aprovechamiento especial del dominio público requiere un examen del contenido y circunstancias presentes en dicha autorización, por ser relevante a efectos fiscales»

Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/b262f8eb4a56e9e3a0a8778d75e36f0d/20251009>

★ ★  
TASAS  
(TASAS)

👉 **TASAS. 1ª SENTENCIA 1142/2025** (17.09.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8732/2023). Ponente: Sandra María González de Lara Mingo.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4069/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4069.Id Cendoj:28079130022025100223]

RESUMEN

«Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Fuentenovilla reguladora de la tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos, publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Guadalajara núm. 215, de 11 de noviembre de 2021. La ordenanza municipal no diferencia entre utilización privativa y aprovechamiento especial, por consiguiente, se vulnera la obligada diferenciación entre la determinación de la carga impositiva a tenor de la diferente intensidad que implican utilización privativa y aprovechamiento especial. Estimación»

Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/cca08b717f011b19a0a8778d75e36f0d/20251009>

👉 **TASAS. 2ª SENTENCIA 1184/2025** (25.09.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.151/2024) Ponente: Manuel Fernández-Lomana García.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4002/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4002.Id Cendoj:28079130022025100215]

RESUMEN

«Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa por el aprovechamiento especial del dominio público local por instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos de Cabrales (Asturias). No es posible que para gravar el aprovechamiento especial se fije la base imponible prevista para el uso privativo y se apliquen dos tipos de gravamen, uno del 5%, para supuestos de mayor intensidad de uso, y otro del 2.5% para los casos de menor intensidad de usos, ya que ambos operan sobre la base de cálculo determinada con los criterios que corresponde a la utilización privativa, y no con los del aprovechamiento especial»





Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/ec756ab02c84a13ba0a8778d75e36f0d/20251002>

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

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

**SEPTIEMBRE/2025**

### → Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

#### 👉 IVA. Asunto C-726/23. Sala Primera. ST 04.09.2025

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

«Procedimiento prejudicial. — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Ámbito de aplicación del IVA — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Concepto de “prestaciones de servicios realizadas a título oneroso” — Servicios comerciales prestados dentro de un mismo grupo de sociedades — Precio de transferencia — Artículos 168 y 178 — Derecho a la deducción del IVA — Documentos justificantes»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 168 y 178 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 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por un lado, SC Arcomet Towercranes SRL (en lo sucesivo, «Arcomet Rumanía») y, por otro, la Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest (Rumanía) y la Administración Tributaria de Medios Contribuyentes de Bucarest (Rumanía) (en lo sucesivo, conjuntamente, «Administración tributaria»), a propósito de un recurso de anulación de actos administrativos en materia tributaria mediante los que se impuso a dicha sociedad una cuota adicional del impuesto sobre el valor añadido (IVA), acompañada de intereses de demora y de recargos].

#### → **Derecho de la Unión.**

Directiva IVA: artículo 2, apartado 1, letra c); artículo 9, apartado 1, párrafo segundo; artículo 168, letra a); artículo 178, letras a) y f) y artículo 199, apartado 1.

→ **Derecho rumano.** Código Tributario.

#### → **LITIGIO PRINCIPAL**

UNO.- Arcomet Rumanía forma parte del Grupo Arcomet, un grupo mundial independiente del sector del alquiler de grúas. En el marco de su actividad, Arcomet Rumanía compra o alquila grúas para revenderlas o alquilarlas a sus clientes en Rumanía. Arcomet Service NV Belgique (en lo sucesivo, «Arcomet Bélgica») busca proveedores para todas sus filiales, entre ellas Arcomet Rumanía, y negocia con dichos proveedores las condiciones contractuales que se aplican a sus filiales. No obstante, para la actividad ejercida en Rumanía, Arcomet





Rumanía celebra los contratos de venta y de arrendamiento tanto con sus proveedores como con sus clientes.

Un estudio de los precios de transferencia entre Arcomet Bélgica y sus filiales realizado en diciembre de 2010 mostró que el margen de explotación en el mercado que las filiales debían contabilizar, en virtud de las normas sobre precios de transferencia, se sitúa entre el - 0,71 % y el 2,74 %.

El 24 de enero de 2012 se celebró un contrato entre Arcomet Bélgica y Arcomet Rumanía, en virtud del cual cada parte se comprometía a realizar una serie de prestaciones en favor de la otra (en lo sucesivo, «contrato de 24 de enero de 2012»). Por un lado, Arcomet Bélgica se comprometía a asumir, en particular, desde un punto de vista operativo, la mayor parte de las responsabilidades comerciales, como la estrategia y la planificación, la negociación de los contratos (marco) con terceros proveedores, la negociación de los términos y condiciones de los contratos de financiación, la ingeniería, las finanzas, la gestión de la flota a nivel central y la gestión de la calidad y de la seguridad. Además, soportaba los principales riesgos económicos vinculados a la actividad de Arcomet Rumanía. Por otro lado, esta última se comprometía a comprar y a poseer todos los productos necesarios para el ejercicio de su actividad y a responsabilizarse de la venta y del alquiler de dichos productos, así como de la prestación de servicios.

DOS.- Según sus propios términos, el contrato de 24 de enero de 2012 establecía una remuneración de las actividades realizadas por las partes igual al importe necesario para situar a Arcomet Rumanía en una posición que se correspondiera con las actividades que realizaba y con los riesgos que asumía y esta posición debía determinarse de común acuerdo entre las partes y basarse en el método del margen neto operacional, establecido por las Directrices de la OCDE. Así, se estableció que, en el supuesto de que Arcomet Bélgica tuviera derecho a percibir una remuneración de Arcomet Rumanía por sus actividades descritas en ese contrato, Arcomet Bélgica debía enviar una factura a Arcomet Rumanía al final de cada año, debiendo esta última sociedad soportar el importe del IVA correspondiente a la remuneración percibida por Arcomet Bélgica con arreglo a la legislación fiscal rumana. Según los métodos de determinación de dicha remuneración, formulados en el anexo del mismo contrato, Arcomet Bélgica debía emitir una factura de regularización anual si el margen de explotación de Arcomet Rumanía era superior al 2,74 % para recuperar el exceso de beneficio, o por Arcomet Rumanía si tal margen era inferior al - 0,71 %, con el fin de cubrir cualquier exceso de pérdidas. En cambio, no se adeudaba remuneración alguna cuando el margen de explotación de que se trata quedaba comprendido entre el 0,71 % y el 2,74 %.

En 2011, 2012 y 2013, Arcomet Rumanía registró un margen de explotación superior al 2,74 % establecido en el contrato de 24 de enero de 2012. Por cada uno de esos años recibió de Arcomet Bélgica una factura en la que figuraba un importe sin IVA y, tras la regularización, esta última declaró que dichas facturas correspondían a prestaciones de servicios. Arcomet Rumanía declaró las dos primeras facturas como relativas a adquisiciones intracomunitarias de servicios a cuyo IVA devengado aplicó el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, pero consideró que la tercera factura se había emitido respecto de operaciones que quedaban fuera del ámbito de aplicación del IVA.



TRES.- Se sometió a Arcomet Rumanía a una inspección tributaria que comprendió, entre otros, los años en los que se emitieron las tres facturas [a que se hace referencia en el párrafo anterior], de resultas de la cual se le exigió el pago de una cuota adicional de IVA por las deducciones denegadas por las facturas emitidas por Arcomet Bélgica, así como intereses de demora y recargos. Se denegó el derecho a la deducción debido a que Arcomet Rumanía no había justificado la realidad de las prestaciones de servicios facturadas ni la necesidad de estas a efectos de sus operaciones gravadas.

Arcomet Rumanía interpuso ante el Tribunal de Distrito de Bucarest (Rumanía) un recurso de anulación contra la resolución desestimatoria de su reclamación administrativa contra el acta de inspección, la resolución por la que se establecía una cuota adicional de IVA y los intereses de demora y recargos correspondientes. Dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso mediante sentencia de 10 de marzo de 2017. Arcomet Rumanía interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Tribunal Superior de Bucarest (Rumanía), órgano jurisdiccional remitente.

CUATRO.- En el marco del litigio del que conoce, dicho órgano jurisdiccional [Tribunal Superior de Bucarest] alberga dudas:

- En primer lugar, sobre si un importe facturado por una primera sociedad a una segunda sociedad perteneciente al mismo grupo de sociedades, que permite ajustar el margen de explotación de esta última según el método del margen neto operacional de conformidad con las Directrices de la OCDE, constituye la contrapartida efectiva de un servicio prestado por la primera sociedad y, en consecuencia, implica la existencia de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA. En este sentido, se plantea la cuestión de si facturas de regularización como aquellas que se han sometido al órgano jurisdiccional remitente constituyen un medio formal para ajustar el margen de explotación de la sociedad a la que se dirigen, sin que exista relación alguna con una prestación de servicios. A su entender, a falta de un servicio claramente identificable prestado por Arcomet Bélgica a Arcomet Rumanía, ese ajuste del margen de explotación de esta última no está comprendido en el ámbito de aplicación del IVA.

- En segundo lugar, si debiera considerarse, no obstante, que Arcomet Bélgica proporcionó a Arcomet Rumanía una prestación de servicios comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, se plantearía entonces la cuestión de si el IVA soportado en relación con dicha prestación es deducible cuando la primera sociedad supuestamente prestó esos servicios para las necesidades de la actividad gravada de la segunda sociedad. Al tiempo que precisa que, para el ejercicio del derecho a la deducción del IVA, las disposiciones del Derecho rumano solo exigen la existencia de una factura, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la conformidad con los artículos 168 y 178 de la Directiva del IVA y con el principio de proporcionalidad de la práctica administrativa rumana que supedita el ejercicio de este derecho a que el sujeto pasivo presente documentos distintos de las facturas.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [del IVA] en el sentido de que el importe facturado por una sociedad (matriz) a una sociedad vinculada (sociedad operativa), igual a la cantidad necesaria para alinear el beneficio de la sociedad operativa con las actividades realizadas y los riesgos asumidos, con arreglo al método del



margen de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, constituye el pago de un servicio que, por lo tanto, está comprendido en el ámbito de aplicación del IVA?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, por lo que respecta a la interpretación de los artículos 168 y 178 de la Directiva [del IVA], ¿están facultadas las autoridades tributarias para solicitar, además de la factura, otros documentos (tales como informes de actividad, certificaciones de obra, etc.) que acrediten la utilización de los servicios adquiridos para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo, o dicho examen del derecho a la deducción del IVA debe basarse únicamente en la relación directa entre las adquisiciones y las entregas o prestaciones o en la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

1) El artículo 2, apartado 1, letra c), 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 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, debe interpretarse en el sentido de que,

«la remuneración de servicios intragrupo -prestados por una sociedad matriz a su filial y detallados en un contrato-, que se calcula con arreglo a un método recomendado por las directrices aplicables en materia de precios de transferencia, adoptadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), y corresponde a la parte del margen de explotación superior al 2,74 % realizado por esa filial, constituye la contrapartida de una prestación de servicios realizada a título oneroso y comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido»

2) Los artículos 168 y 178 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, deben interpretarse en el sentido de que,

«no se oponen a que la Administración tributaria exija a un sujeto pasivo que solicita la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado la presentación de documentos distintos de la factura para probar la existencia de los servicios mencionados en esa factura y la utilización de estos para las necesidades de las operaciones gravadas de ese sujeto pasivo, siempre que la presentación de tales pruebas sea necesaria y proporcionada a tal fin»

→ SOBRE EL FONDO (PARTICULARES)

### → Primera cuestión prejudicial

Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la remuneración de servicios intragrupo -prestados por una sociedad matriz a su filial y detallados en un contrato-, que se calcula con arreglo a un método recomendado por las Directrices de la OCDE y corresponde a la parte del margen de explotación superior al 2,74 % realizado por esa filial, constituye la contrapartida de una prestación de servicios realizada a título oneroso y comprendida en el ámbito de aplicación del IVA. [AP.31]

¡ATENCIÓN!





Procede recordar que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al IVA «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

UNO- Según reiterada jurisprudencia, una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA y, por tanto, solo está gravada si entre el prestador del servicio y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por el proveedor constituye el contravalor efectivo del servicio individualizable prestado al destinatario. Así sucede cuando existe una relación directa entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, apartado 12, y de 12 de diciembre de 2024, *Weatherford Atlas Gip*, C-527/23, EU:C:2024:1024, apartado 23). [AP.33]

## PRECISIÓN

Si bien incumbe al órgano jurisdiccional remitente apreciar si las circunstancias del asunto principal dan lugar a una operación a título oneroso, corresponde al Tribunal de Justicia, a partir de los datos obrantes en autos, proporcionar a dicho órgano jurisdiccional indicaciones útiles en relación con el Derecho de la Unión.

A la vista de los elementos que se desprenden de la resolución de remisión resulta que, en el marco del contrato de 24 de enero de 2012, ambas partes asumieron compromisos recíprocos. En este sentido, por un lado, Arcomet Bélgica se comprometió a prestar determinados servicios comerciales y a soportar los principales riesgos económicos vinculados a la actividad de Arcomet Rumanía como sociedad operativa y, por otro lado, Arcomet Rumanía se comprometió a abonar al final de cada año un importe correspondiente a la parte del margen de explotación por ella obtenido superior al 2,74 %. Parece cumplirse el primer requisito establecido por la jurisprudencia citada en el apartado 33 de la presente sentencia, relativo a la existencia, entre quien efectúa la prestación y el destinatario, de una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. [AP.35]

De [dichos] elementos se desprende que los pagos efectuados por Arcomet Rumanía en virtud del contrato de 24 de enero de 2012 constituían la remuneración de las actividades realizadas por Arcomet Bélgica. Además, las prestaciones recibidas como contrapartida de dichos pagos podían procurar una ventaja concreta a Arcomet Rumanía, dado que, como ha señalado el Abogado General en el punto 49 de sus conclusiones, los servicios prestados por Arcomet Bélgica, comunes en el marco de una relación intragrupo, repercutían en el margen de Arcomet Rumanía por el ahorro que le permitían obtener o por la mejora del servicio prestado a los clientes finales. [AP.36]

En consecuencia, también parece cumplirse el segundo requisito establecido por la jurisprudencia citada en el apartado 33 de la presente sentencia, relativo a que la retribución percibida por el prestador de servicios constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Por lo tanto, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, en las circunstancias del litigio principal existe una relación directa entre el servicio prestado y las cantidades percibidas. [AP.37]





DOS. Las alegaciones formuladas por Arcomet Rumanía no desvirtúan esta consideración.

■ En primer término, no puede oponerse al análisis anterior que la remuneración adeudada a la sociedad matriz solo pretenda ajustar, de conformidad con las Directrices de la OCDE, el margen de explotación de la filial con el fin de respetar el principio de plena competencia, consagrado por dichas Directrices, sin acompañarse de una actividad concreta que deba proporcionarse como contrapartida. [AP.39]

La existencia de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, debe determinarse teniendo en cuenta el conjunto de circunstancias que caracterizan, en concreto, la operación de que se trate, en particular, su realidad económica y comercial, que es un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de enero de 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, apartado 38 y jurisprudencia citada). [AP.40]

Ante tales datos que abogan en favor de la existencia de una prestación de servicios realizada a título oneroso, aun cuando se haya fijado, para respetar el principio de plena competencia, un precio de transferencia entre dos sociedades dentro de un mismo grupo de sociedades, conforme a un método recomendado por las Directrices de la OCDE elaboradas a efectos de la fiscalidad directa, ese precio de transferencia puede constituir el contravalor efectivo de un servicio prestado. [AP.41]

■ En segundo término, actividades como las realizadas por Arcomet Bélgica deben distinguirse de la adquisición de participaciones por una sociedad de cartera en otras sociedades sin que esa sociedad de cartera intervenga directa o indirectamente en la gestión de estas sociedades, sin perjuicio de los derechos que dicha sociedad de cartera posea por su condición de accionista o socio. En efecto, según la jurisprudencia, la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no constituyen una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA y, por consiguiente, no implican la realización de transacciones sujetas al IVA en virtud del artículo 2 de dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, EU:C:1991:268, apartado 16, y de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, apartados 27 y 28). [AP.42]

Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha declarado que el caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 20 y jurisprudencia citada). [AP.43]

Pues bien, de la descripción de los hechos que figura en la resolución de remisión se desprende que, a diferencia de una sociedad de cartera cuyas actividades se limitan a adquirir participaciones financieras en otras sociedades, sin intervenir directa o indirectamente en la gestión de dichas sociedades, Arcomet Bélgica participa activamente en la gestión de Arcomet Rumanía en transacciones sujetas al IVA en virtud del artículo 2 de la Directiva del IVA, como la prestación de servicios comerciales a su filial. [AP.44]



■ En tercer término, la existencia de una relación directa entre estas prestaciones y la contraprestación recibida no puede verse afectada por las formas de remuneración previstas en el contrato de 24 de enero de 2012, en virtud del cual el importe adeudado a Arcomet Bélgica correspondía, para los años 2011, 2012 y 2013, a la parte del margen de explotación obtenido por Arcomet Rumanía superior al 2,74 %. [AP.45]

A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el carácter incierto de la propia existencia de una retribución puede romper el vínculo directo entre el servicio prestado al beneficiario y la retribución que, en su caso, se haya percibido [sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 19, y de 9 de febrero de 2023, Finanzamt X (Prestaciones del titular de una cuadra), C-713/21, EU:C:2023:80, apartado 32]. [AP.46]

En el presente asunto, es cierto que el importe de la remuneración pactada en el contrato de 24 de enero de 2012 es, en sí mismo, variable, en la medida en que la remuneración presupone la existencia de un margen de explotación positivo y depende, por tanto, del resultado de Arcomet Rumanía en un determinado año. Sin embargo, esta retribución no es gratuita, ni aleatoria, ni difícilmente cuantificable o incierta en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsá, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 19, y de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, apartados 35 y 37). En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 46 de sus conclusiones, los términos de esa retribución se establecen de antemano en dicho contrato y según criterios precisos, de modo que dicha retribución no es, en sí, aleatoria [véase, por analogía, la sentencia de 9 de febrero de 2023, Finanzamt X (Prestaciones del titular de una cuadra), C-713/21, EU:C:2023:80, apartados 46, 48 y 50]. [AP.47]

■ En cuarto término, contrariamente a lo que Arcomet Rumanía ha sostenido ante el Tribunal de Justicia, la hipótesis prevista en el contrato de 24 de enero de 2012 según la cual, en el supuesto de margen de explotación inferior al - 0,71 %, Arcomet Bélgica adeuda una remuneración a Arcomet Rumanía, no puede, en ningún caso, romper el vínculo directo entre la prestación de servicios de que se trata y la contrapartida recibida. En efecto, el contexto fáctico del litigio principal descrito por el órgano jurisdiccional remitente difiere de dicha hipótesis y versa sobre la hipótesis inversa, también prevista en dicho contrato, del pago de una remuneración a Arcomet Bélgica a finales de año por parte de Arcomet Rumanía, ya que esta última registró durante cada uno de los tres años a que se refieren las facturas de las que se trata en el litigio principal un margen de explotación positivo mayor que el previsto en dicho contrato. [AP. 48]

Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que,

**« la remuneración de servicios intragrupo -prestados por una sociedad matriz a su filial y detallados en un contrato-, que se calcula con arreglo a un método recomendado por las Directrices de la OCDE y corresponde a la parte del margen de explotación superior al 2,74 % realizado por esa filial, constituye**





**la contrapartida de una prestación de servicios realizada a título oneroso y comprendida en el ámbito de aplicación del IVA»**

**➔ Segunda cuestión prejudicial**

Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 168 y 178 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria exija a un sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA soportado la presentación de documentos distintos de la factura para probar la existencia de los servicios mencionados en esa factura y la utilización de estos para las necesidades de las operaciones gravadas de ese sujeto pasivo.

**¡ATENCIÓN!**

Debe recordarse que el derecho a la deducción del IVA establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA está supeditado al cumplimiento de requisitos tanto materiales como formales.

UNO.

a) Por lo que respecta, en primer término, a los requisitos formales relativos al ejercicio del derecho a la deducción del IVA, el artículo 178 de la Directiva del IVA establece, en su letra a), que el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6, de esta Directiva y, en su letra f), que, cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquiriente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199 de dicha Directiva, el sujeto pasivo deberá cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro. [AP. 52]

En el litigio principal, de la resolución de remisión se desprende que las facturas referidas a las prestaciones de servicios de que se trata en el litigio principal no contenían indicaciones sobre la naturaleza de los servicios adquiridos por Arcomet Rumanía, ni sobre el número de horas prestadas para cada operación, los recursos humanos y materiales utilizados o el método de cálculo de las tarifas. A este respecto, el Gobierno rumano precisó en la vista ante el Tribunal de Justicia que en dichas facturas no figuraban ni la cantidad ni la naturaleza de los servicios prestados. Por lo tanto, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, parece que dichas facturas no cumplían los requisitos formales establecidos en las disposiciones del Derecho rumano que transpusieron la Directiva del IVA [AP. 53]

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la Administración tributaria no puede negar el derecho a la deducción del IVA basándose únicamente en que una factura incumple ciertos requisitos formales exigidos por la legislación nacional que transpuso la Directiva del IVA, si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho (véase, por analogía, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 - Inversiones Inmobiliarias e Turísticas, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 43). En cambio, cuando las autoridades tributarias llegan a la conclusión de que las facturas presentadas por el sujeto pasivo no cumplen los requisitos formales establecidos por la legislación nacional que transpuso la Directiva del IVA, pueden, como ha señalado el Abogado General en el punto 66 de sus conclusiones, sin que el principio de proporcionalidad se oponga a ello, comprobar si se cumplen los requisitos





materiales de ese derecho y exigir a tal efecto que el sujeto pasivo aporte pruebas adicionales. [AP.54]

b) En lo que atañe, en segundo término, a los requisitos materiales, del artículo 168 de la Directiva del IVA se desprende que, para poder disfrutar de este derecho, por un lado, el interesado debe ser un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otro lado, los bienes o servicios invocados como base de este derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y los bienes deben ser entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo (sentencia de 12 de diciembre de 2024, *Weatherford Atlas Gip C-527/23*, EU:C:2024:1024, apartado 25 y jurisprudencia citada). [AP.55]

DOS. En el litigio principal, la Administración tributaria no ha cuestionado la condición de sujeto pasivo de Arcomet Bélgica y de Arcomet Rumanía. Denegó a esta última el derecho a la deducción del IVA soportado debido a que dicha sociedad no había aportado la prueba de que se le hubieran prestado efectivamente los servicios mencionados en las facturas ni de que fueran necesarios para sus actividades gravadas. [AP.56]

■ Según la jurisprudencia, cuando falta la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, no se genera ningún derecho a la deducción [véase, en este sentido, la sentencia de 25 de mayo de 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA - Adquisición ficticia)*, C-114/22, EU:C:2023:430, apartados 31 y 37]. Por lo tanto, la cuestión de si el servicio invocado para fundamentar el derecho a la deducción ha sido efectivamente prestado y ha sido utilizado posteriormente por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas es pertinente para apreciar si se cumple el segundo requisito material de ese derecho, mencionado en el apartado 55 de la presente sentencia. En cambio, no sucede lo mismo con la cuestión de si los servicios prestados eran necesarios u oportunos para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha precisado que la Directiva del IVA no supedita el ejercicio del derecho a deducir a un criterio de rentabilidad económica de la operación por la que se soporta el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2024, *Weatherford Atlas Gip*, C-527/23, EU:C:2024:1024, apartado 35 y jurisprudencia citada). [AP.57]

De ello se infiere que, en el litigio principal, la Administración tributaria podía exigir a Arcomet Rumanía que demostrase que los servicios de que se trata habían sido efectivamente prestados por Arcomet Bélgica y que Arcomet Rumanía los había utilizado efectivamente para sus propias operaciones gravadas, pero no podía exigirse a esta última que demostrase la necesidad o la oportunidad de esos servicios para sus operaciones gravadas. [AP.58]

■ En lo que atañe, en segundo lugar, a la carga de la prueba, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella (sentencia de 12 de diciembre de 2024, *Weatherford Atlas Gip C-527/23*, EU:C:2024:1024, apartado 36 y jurisprudencia citada). [AP. 59]

Por consiguiente, las autoridades tributarias pueden exigir que el sujeto pasivo aporte las pruebas necesarias para que ellas aprecien si procede o no conceder la deducción solicitada, en particular, con el fin de demostrar que los servicios invocados como base del derecho a





la deducción fueron utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. En esta apreciación, no están limitadas a un examen de la propia factura. Estas pruebas pueden comprender los documentos que se encuentren en posesión de los prestadores de servicios de los que el sujeto pasivo haya adquirido servicios por los que haya abonado el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartados 38 y 39 y jurisprudencia citada). No obstante, las pruebas exigidas deben ser necesarias y proporcionadas para apreciar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción, extremo que, en las circunstancias del litigio principal, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. [AP.60]

Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que,

**«los artículos 168 y 178 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que la Administración tributaria exija a un sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA soportado la presentación de documentos distintos de la factura para probar la existencia de los servicios mencionados en esa factura y la utilización de estos para las necesidades de las operaciones gravadas de ese sujeto pasivo, siempre que la presentación de tales pruebas sea necesaria y proporcionada a tal fin»**

## CATEDRAL DE LEÓN



Sepulcro del obispo Martín "el zamorano". Interior de la Catedral de León

Autor: Own work

Licencia: [Creative Commons CC0 1.0 Universal Public Domain Dedication](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

### III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL - DIRECCIÓN  
GENERAL DE TRIBUTOS

Ministerio de Hacienda

#### III-I Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC)

SEPTIEMBRE, 2025

##### → A) RESOLUCIONES UNIFICACIÓN DE CRITERIO

#### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

##### 👉 **LGT. FECHA: 24.09.2025.** TEAC. SALA PRIMERA

■ **ASUNTO:** Procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de la tramitación de un procedimiento de inspección. Cómputo del plazo de un mes del que dispone la Administración Tributaria, ex artículos 211.1 de la LGT, para dictar y notificar un acuerdo con el contenido del artículo 156.3 de la LGT. Momento en que se ha de entender dictado y notificado el acuerdo tácito de imposición de sanción tributaria cuando el contribuyente prestó su conformidad a la propuesta de sanción. Intento de notificación de un acuerdo con el contenido del artículo 156.3 LGT efectuado dentro del plazo del mes del art. 211.1 de la LGT.

■ **PROCEDIMIENTO:** 00-00154-2025-00

■ **CALIFICACIÓN:** Doctrina

■ **NATURALEZA:** RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

■ **RECURRENTE:** AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

#### CRITERIO

El cómputo del plazo de un mes del que dispone la Administración Tributaria, ex artículos 211.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria 25.7 del Real Decreto 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, para dictar y notificar un acuerdo con el contenido del artículo 156.3 de la Ley General Tributaria que impida el dictado tácito de la resolución sancionadora de acuerdo con la propuesta a la que se prestó conformidad, se computa desde la fecha en que se prestó la conformidad, día que queda excluido del cómputo, y finaliza el



mismo día en que se prestó la conformidad en el mes de vencimiento, si en dicho mes no hubiera día equivalente, el último día del mes.

El transcurso de dicho plazo sin que se haya notificado al obligado tributario alguno de los contenidos a los que se refiere el artículo 156.3 LGT, supondrá que se entienda dictada y notificada la resolución sancionadora al día siguiente, de acuerdo con el contenido de la propuesta.

Basta con que la Administración Tributaria realice, dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 211.1 LGT, un intento de notificación o la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada (art. 104 de la Ley General Tributaria), de un acuerdo con el contenido del artículo 156.3 LGT, para que no se pueda entender dictado y notificado *ope legis* el acuerdo sancionador resultante de la propuesta a la que se prestó conformidad.

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

### → ANTECEDENTES. DE HECHO

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

La SOCIEDAD X fue objeto de un procedimiento de inspección relativo a su Impuesto sobre Sociedades 2016. En fecha 30 de noviembre de 2021, la SOCIEDAD X firmó un acta de conformidad y prestó en dicha fecha conformidad a la propuesta de sanción IS 2016. Dicha propuesta de sanción cuantificaba la sanción a ingresar en 2.824,91 euros tras aplicar la reducción por conformidad del 30 por ciento prevista en el artículo 188.1 b) de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT) y la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 188.3 LGT.

En fecha 14 de febrero de 2022 la SOCIEDAD X efectuó el ingreso de la deuda derivada de tal sanción. Posteriormente, en fecha 31 de mayo de 2022 la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó un acuerdo de exigencia de la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 188.3 LGT por entender la Administración que la SOCIEDAD X había incumplido uno de los requisitos a los que tal reducción estaba supeditada: a saber, la realización del ingreso total del importe restante de la sanción en período voluntario de ingreso.

Frente al acuerdo de exigencia de la reducción de la sanción, la SOCIEDAD X interpuso recurso potestativo de reposición aduciendo que el pago se había realizado en período voluntario de ingreso.

**SEGUNDO.** Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, la sociedad X interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Cataluña que resolvió en sentido estimatorio la reclamación al entender que sí se había realizado en período voluntario de ingreso el pago de la sanción reducida y, en consecuencia, procedía anular el acto impugnado de exigencia de la citada reducción: [...]

**TERCERO.** Frente a la citada resolución del TEAR de Cataluña, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 11 de septiembre de 2024, ha interpuesto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de





la AEAT el día 21 de octubre de 2024, 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: [...]

Controversia jurídica que, a su juicio, debe resolverse en aplicación del artículo 211 de la Ley 58/2003, General Tributaria, (en adelante, LGT) y el artículo 25.7 del Real Decreto 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario (RGRST)

Concretamente, el Director recurrente centra la controversia en la interpretación del TEAR de Cataluña que ha entendido que en aras de determinar cuándo se ha dictado y notificado la resolución sancionadora, el día a quo comienza el día siguiente a la fecha en que se prestó la conformidad y termina en ese mismo ordinal.

Sin embargo, a juicio del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria el plazo de un mes debe comenzar a computarse el día siguiente a la fecha en que se prestó la conformidad pero termina el mismo día ordinal del mes en que se dictó el acto tesis que sustenta afirmando la existencia de doctrina y jurisprudencia reiterada sobre los plazos de fecha a fecha que deben computarse desde el día siguiente y hasta el mismo día ordinal del mes o año en que se dictó el acto: STS de 14/02/2023 (recurso 802/2021), STS de fecha 09/05/2008 (recurso 9064/2004) y resolución de este TEAC de fecha 19/02/2019 (RG 6257/2017).

Citas que le permiten concluir [...]

«Trasladando la jurisprudencia a la cuestión que nos ocupa, resulta que, frente a lo concluido por el TEAR, deberá tomarse como referencia, tal como señala el artículo 211.1 LGT, la "fecha en que dicha conformidad se manifestó". Así pues, debe entenderse que el plazo de un mes para rectificar la propuesta de sanción se inicia al día siguiente de prestar conformidad a la misma y finaliza en el mismo ordinal de la fecha en que se prestó la conformidad, pero del mes siguiente salvo que no hubiera día equivalente a aquel, en cuyo caso se entenderá que el plazo expira el último día del mes. En el caso de referencia que el plazo comprendió desde el 1 de diciembre de 2021 hasta el 30 de diciembre de 2021.

Adicionalmente, el Director recurrente expone en sus alegaciones que existe correspondencia entre los plazos para que se entienda dictada y notificada una propuesta de sanción a la que se dio conformidad por el obligado tributario y los plazos para que se entienda dictada y notificada la liquidación derivada de un acta en conformidad.

Así, en relación a las actas de conformidad afirma el Director recurrente que el artículo 156 LGT también prevé un plazo de un mes para que la Administración notifique un determinado acuerdo que impida el dictado tácito de la liquidación resultante del acta de conformidad; plazo de un mes que "va desde el día siguiente a la fecha de la firma hasta el mismo día ordinal del mes siguiente" concluyendo que "se entiende dictado y notificado el acuerdo de liquidación al día siguiente del fin de este plazo".

Y, en idéntico sentido, argumenta el Director que con base en el artículo 187 RGAT y el artículo 25.7 RGRST cabe fijar una misma fecha en la que se ha de entender dictada y notificada tanto la liquidación tácita resultante del acta de conformidad como al acuerdo sancionador tácito que resulta de la conformidad prestada, a saber: [...]





Concluye el Director su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

«El dies a quo para el cómputo del plazo de un mes que establece el artículo 211.1 LGT y desarrolla el 25.7 RGRST es la fecha en la que se prestó conformidad a la propuesta de sanción. El transcurso de dicho plazo, sin que se haya notificado al obligado tributario alguno de los contenidos a los que se refiere el artículo 156.3 LGT, supondrá que se entienda dictada y notificada la sanción al día siguiente, de acuerdo con el contenido de la propuesta»

**CUARTO.** En fecha 19 de noviembre de 2024 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 radica en determinar, para los procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de la tramitación de un procedimiento de inspección, cuál es el momento en que se ha de entender dictado y notificado el acuerdo tácito de imposición de sanción tributaria cuando el contribuyente prestó su conformidad a la propuesta de sanción.

En este sentido, es importante tener en cuenta que, si bien la controversia jurídica se anuda a si la SOCIEDAD X realizó en período voluntario de pago el ingreso de la sanción tributaria tácita reducida en aplicación del artículo 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), ello no es sino fruto de una discrepancia interpretativa en relación a cuándo se ha de entender dictado y notificado el acuerdo tácito de imposición de sanción tributaria cuando el contribuyente prestó su conformidad a la propuesta de sanción.

A estos efectos, hemos de partir de la normativa jurídica aplicable que se contiene fundamentalmente en el artículo 211 LGT y en el artículo 25 del Real Decreto 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante, RGRST):

Artículo 211 LGT. Terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria redacción dada a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, vigente a partir del 12/10/2015 [...]

Artículo 25 RGRST. Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección redacción vigente desde 20/09/2019 [...]





Así, el artículo 211.1 LGT realiza una remisión normativa al artículo 156.3 LGT en relación con el contenido del acto administrativo que puede dictar la Administración que impide, respectivamente, que se entienda dictado y notificado el acuerdo sancionador de acuerdo con la propuesta contenida en el acta o la liquidación tácita resultante de la firma de un acta en conformidad:

Artículo 156 LGT. Actas de conformidad.

[...]

Y, por su parte, el reglamento que desarrolla la LGT en relación a los procedimientos de gestión e inspección aprobado por Real Decreto 1065/2007 afirma: [...]

Por su parte, en relación con las reducciones aplicables a las sanciones, al obligado tributario se le aplicó la reducción por conformidad (188.1. b) LGT) y la comúnmente denominada reducción por pronto pago (188.3 LGT)

Artículo 188 LGT. Reducción de las sanciones.

[...]

Artículo 62 LGT. Plazos para el pago. Redacción vigente desde 01/01/2012: [...]

**TERCERO.** Juicio de este TEAC.

La determinación del cómputo de los plazos administrativos ha sido una cuestión jurídica muy discutida en el derecho español tanto por la doctrina como por la jurisprudencia.

En particular, en relación con el cómputo de los plazos administrativos fijados por meses o años, el debate vino principalmente motivado por la propagación y consolidación de la noción jurídica de que los plazos se computaban "de fecha a fecha"; criterio que incluso se recogió en la redacción originaria del artículo 48.2 de la Ley 30/1992 que afirmaba: "Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán de fecha a fecha. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquél en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes".

Así, y pese a la aparente simplicidad de tal criterio, el mismo fue el germen de numerosas posturas discrepantes precisamente porque, si bien la norma decía que el cómputo se realizaba de fecha a fecha, no especificaba sin embargo de qué fecha a qué fecha se realizaba tal cómputo: esto es, ni concretaba cuándo tenía lugar el *dies a quo* ni definía el *dies ad quem*.

Dicho debate jurídico se intentó zanjar con la modificación dada a la Ley 30/1992 por la Ley 4/1999, quedando el citado artículo 48.2 redactado como sigue: [...]

Así, si bien la nueva redacción del artículo 48.2 de la Ley 30/1992 promovió la seguridad jurídica al concretar cuándo tenía lugar el *dies a quo* ("*a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo*"), sin embargo, no consiguió un resultado plenamente satisfactorio puesto que mantuvo la indeterminación del *dies ad quem*.

Esto es, se entendía que el plazo se computaba desde el día siguiente al de la notificación del acto, pero se seguía discutiendo si, en atención al asentado criterio del cómputo "de fecha a fecha", el ordinal de vencimiento del plazo era el de la notificación o el



correspondiente al día siguiente a tal notificación en el que se había iniciado el cómputo. Prueba de ello es la jurisprudencia vacilante del Tribunal Supremo que ha defendido ambas posturas.

No obstante, y pese a la existencia de tales pronunciamientos, sí hubo una postura interpretativa mayoritaria en el Tribunal Supremo que consideró que el plazo señalado por meses comienza el día siguiente a la fecha de la notificación o publicación del acto de que se trate y concluye el día ordinal anterior del mes correspondiente, esto es, el día ordinal de la notificación o publicación del acto. En definitiva, subsistía el concepto de «fecha a fecha» pero la misma se computaba desde la fecha de notificación y no desde la fecha de inicio del plazo (que comenzaba el día siguiente).

Un ejemplo de tal postura interpretativa es la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2006 (recurso 6767/2003) que afirmó: [...]

La trascendencia de dicho debate incluso alcanzó al Tribunal Constitucional que en la STC 209/2013, de 16 de diciembre, con ocasión de la resolución de un recurso de amparo interpuesto frente a una sentencia de la Audiencia Nacional que confirmó una resolución de este TEAC que había declarado extemporáneo el recurso de alzada interpuesto en la vía económico-administrativa, afirmó: [...]

STC 209/2013, de 16 de diciembre [...]

Posteriormente, con la entrada en vigor de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) que deroga expresamente la Ley 30/1992, se avanza en aras de la seguridad jurídica al regular, no sólo el dies a quo que, como ya hemos detallado, se incorporó a la Ley 30/1992 con la modificación operada por la Ley 4/1999, sino también el *dies ad quem* al establecerse expresamente que el "plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento":

*Artículo 30 LPACAP.* [...]

Antecedentes normativos y jurisprudenciales que son de extremada relevancia al caso que aquí nos ocupa, puesto que ya de su evolución cabe inferir, a juicio de este TEAC, cuál es el enfoque interpretativo que hemos de seguir en aras de alcanzar la respuesta a la cuestión controvertida.

Así, tenemos que analizar cuándo se entiende dictado y notificado el acuerdo tácito de imposición de sanción tributaria en el supuesto de que el contribuyente hubiera prestado su conformidad a la propuesta de sanción.

En este sentido, recordemos que el artículo 211.1 LGT y, en idéntico sentido, el artículo 25.7 del RGRST afirman que "*se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto salvo que en dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique al interesado acuerdo con alguno de los contenidos a los que se refieren los párrafos del apartado 3 del artículo 156 de esta ley*".

Artículo que entraña ciertas dificultades interpretativas particularmente en atención a que, como bien afirma el Director recurrente, regula en una misma frase dos elementos temporales distintos: por un lado, la fecha de notificación del acuerdo tácito de imposición





de sanción y, por otro lado, el plazo del que dispone la Administración Tributaria para notificar al interesado un acuerdo con alguno de los contenidos del artículo 156 LGT y que supondría, en definitiva, que no tuviera lugar la confirmación tácita de la propuesta sancionadora.

Así, a juicio de este TEAC, la adecuada interpretación del precepto exige diferenciar entre el plazo del mes que dispone la Administración Tributaria para notificar un acuerdo en atención a la concurrencia de alguna de las causas del artículo 156.3 LGT, de la fecha de la notificación del acuerdo tácito de imposición de sanción que exige, como requisito sine qua non, que la Administración no hubiera notificado tal acuerdo en el plazo legalmente previsto de un mes o, dicho de otro modo, que dicho plazo haya expirado sin que la Administración haya notificado acuerdo alguno.

En definitiva, se trata de dos elementos temporales diferenciados si bien su regulación se contiene en el mismo precepto; regulación conjunta que no es sino consecuencia de que están íntimamente relacionados entre sí puesto que, en tanto en cuanto no haya transcurrido el plazo del mes del que dispone la Administración Tributaria para notificar un acuerdo que impida el dictado tácito de la resolución sancionadora de acuerdo con la propuesta a la que se prestó conformidad, no cabrá entender dictada y notificada la misma. Esto es, mientras subsista el plazo del que dispone la Administración Tributaria para dictar y notificar un acuerdo que deje sin efecto la propuesta de sanción, no podrá entenderse dictado y notificado el acuerdo tácito de imposición de sanción.

Extremo interpretativo que no es sino fruto de una adecuada aproximación al literal del precepto que exige "el transcurso del plazo de un mes" cuando afirma "se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes". Es decir, regula el plazo de un mes que tiene la Administración para notificar un acuerdo con el contenido del artículo 156.3 LGT y, que transcurrido este, se entienda dictada y notificada la resolución sancionadora tácita.

Expuesto cuanto antecede, si bien es indiscutible que en el expediente sometido al juicio del TEAR de Cataluña, lo trascendente es determinar cuándo se notificó la resolución sancionadora tácita para saber si el pago por la SOCIEDAD X se realizó en período voluntario de ingreso, no podemos realizar tal análisis sin antes determinar cuál era el plazo del que disponía la Administración para notificar un acuerdo con el contenido del artículo 156.3 LGT.

Plazo que, ex artículo 211.1 LGT y ex artículo 25.7 del RGRST es de un mes, si bien el artículo 211.1 LGT afirma que se cuenta "*desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó*" y el artículo 25.7 del RGRST afirma que se cuenta "*desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad*".

Así, y en relación al dies a quo del plazo de un mes que dispone la Administración para dictar y notificar un acuerdo con el contenido del artículo 156.3 LGT, el mismo ha de computarse desde el día siguiente a la fecha en que prestó el obligado tributario la conformidad a la propuesta de sanción ex artículo 25.7 del RGRST.

En relación con este extremo, hemos de advertir que, si bien el Director recurrente muestra su oposición con la argumentación utilizada por el TEAR de Cataluña, en última instancia sí comparte que el inicio de cómputo del plazo del mes que dispone la





Administración para dictar y notificar un acuerdo con el contenido del artículo 156.3 LGT se produce al día siguiente de la fecha de la conformidad (30/11/2021), esto es, el 01/12/2021:

*Alegaciones del Director recurrente [...]*

Así, en puridad, la oposición del Director recurrente a la tesis mantenida por el TEAR de Cataluña se produce a resultas de la determinación del *dies ad quem* del plazo del mes del que dispone la Administración Tributaria para dictar y notificar un nuevo acuerdo con el contenido del artículo 156.3 LGT que imposibilite la confirmación tácita de la propuesta de sanción.

Debate jurídico que entronca con las reflexiones jurídicas que realizamos al comienzo de la presente resolución puesto que ni el artículo 211.1 LGT ni el artículo 25.7 RGRST especifican el *dies ad quem* del plazo del mes del que dispone la Administración Tributaria para dictar y notificar un nuevo acuerdo con el contenido del artículo 156.3 LGT.

Ausencia de regulación tributaria que conlleva, por mor del artículo 7 LGT, a la aplicación supletoria de las disposiciones generales del derecho administrativo y, por ende, al artículo 30.4 LPACAP para el cómputo de los plazos que sí contiene una regla general del *dies ad quem* de los plazos administrativos: el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes de vencimiento.

Y, en tanto regla general, condiciona la terminación del plazo administrativo que corresponda a algunos de los hitos procedimentales con mayor trascendencia como son la notificación, publicación o el silencio administrativo.

Cierto es que en el caso que aquí nos ocupa, no estamos ante ninguno de estos tres hitos, sino ante la prestación de una conformidad por un obligado tributario a la propuesta de sanción en el marco de un procedimiento inspector.

No obstante, una interpretación armónica con la regla fijada en el artículo 30.4 LPACAP y la evolución normativa que sobre el cómputo de los plazos ha existido y que hemos analizado al comienzo de la presente resolución, supone entender que el plazo debe finalizar, salvo inexistencia del día equivalente en el mes correspondiente, en el mismo ordinal del día en que se prestó la conformidad.

De entenderse, como hace el TEAR de Cataluña, que el plazo concluye el mismo día en que se inicia el plazo, se estaría abogando por una interpretación normativa basada en la regulación ya superada en derecho español tanto por la doctrina, la jurisprudencia y por el propio derecho positivo ya que, recordemos, a diferencia de lo que ocurría bajo la vigencia de la Ley 30/1992, en la actualidad ya es una cuestión jurídicamente asentada que en los plazos señalados por meses el cómputo se inicia en el día siguiente al de la notificación o publicación y el día de plazo final coincide con el mismo ordinal de la notificación o publicación del acto. Conclusión que, dicho sea, es claramente evidenciada con las citas jurisprudenciales que recoge el Director recurrente en su escrito de alegaciones ante este TEAC: [...]

Por lo expuesto, no podemos compartir la interpretación defendida por el TEAR de Cataluña que, si bien fijó correctamente el *dies a quo* en el día siguiente a la conformidad prestada, concluyó erróneamente que la fecha de la firma de la conformidad "no debe tenerse en





cuenta en modo alguno" porque el día final del plazo coincide precisamente con el ordinal de tal fecha, aunque lógicamente, del mes siguiente.

Así, cabe concluir de conformidad con lo argumentado por el Director recurrente, que habiéndose prestado la conformidad a la propuesta de sanción el 30 de noviembre, el plazo del que disponía la Administración para dictar y notificar un nuevo acuerdo que imposibilitase la confirmación tácita de la propuesta de sanción comenzó el día 01/12/2021 y finalizó el día 30 de diciembre; extremo que se pone de manifiesto cuando afirma:

*«El plazo de un mes para rectificar la propuesta de sanción se inicia al día siguiente de prestar conformidad a la misma y finaliza en el mismo ordinal de la fecha en que se prestó la conformidad, pero del mes siguiente (...) En el caso de referencia que el plazo comprendió desde el 1 de diciembre de 2021 hasta el 30 de diciembre de 2021».*

Y, en concordancia con lo anterior, no es sino hasta que ha transcurrido tal plazo por entero que puede entenderse dictada y notificada la resolución sancionadora tácita extremo que cabe inferir no sólo del literal del artículo 211.1 LGT y del artículo 25.7 RGRST cuando se refieren al "transcurso del plazo de un mes"- sino también de que, como acertadamente pone también de manifiesto el Director recurrente, se ha de diferenciar temporalmente el último día del plazo del que dispone la Administración Tributaria para dictar y notificar un nuevo acuerdo en relación a la propuesta a la que se prestó conformidad que impida la confirmación tácita de tal propuesta, del momento en que debe entenderse dictado y notificado el acuerdo tácito de imposición de sanción. O, dicho de otro modo, no pueden acaecer ambas circunstancias en el mismo momento puesto que la notificación sólo puede tener lugar una vez que ha expirado el plazo del que disponía la Administración para dictar y notificar un nuevo acuerdo en relación a la propuesta a la que se prestó conformidad.

Sentado lo anterior, hemos de precisar igualmente que este TEAC tampoco puede compartir la conclusión alcanzada por el TEAR de Cataluña en la resolución impugnada puesto que ha entendido que la finalización del plazo del que dispone la Administración para dictar un acuerdo con alguno de los contenidos a que se refiere el artículo 156.3 LGT se produce el mismo día en que se entiende dictado y notificado el acuerdo sancionador tácito resultante de la propuesta a la que se prestó conformidad.

Tesis que no compartimos porque, como bien afirma el Director recurrente, ambos extremos no pueden convergir en la misma fecha por lo que, en la práctica, se privaría a la Administración del plazo del mes conferido legalmente puesto que, en puridad, dicho plazo tendría bajo la tesis del TEAR de Cataluña una duración de un mes menos un día.

De este modo, y en relación con el supuesto de hecho concreto analizado por el TEAR y retomando las conclusiones anteriormente alcanzadas, habiéndose prestado la conformidad a la propuesta sancionadora el 30/11/2021, el plazo del que disponía la Administración comenzó el día 01/12/2021 y finalizó el día 30/12/2021. Por ello, la sanción derivada de la propuesta a la que se prestó conformidad se debe entender dictada y notificada al día siguiente del fin de tal plazo, esto es, el 31 de diciembre de 2021.

A resultas de lo anterior, y con base en lo establecido en el artículo 62.2 LGT, el plazo voluntario de ingreso de la sanción comprendía desde la fecha de recepción de la notificación (31/12/2021) hasta el día 20 del mes posterior (jueves 20/01/2022) por lo que el ingreso realizado el día 14 de febrero de 2022 se entiende realizado una vez transcurrido el período voluntario de ingreso.





A *fortiori*, no quiere este TEAC dejar de resaltar que esta interpretación jurídica es coherente con el criterio interpretativo que hemos fijado en relación con la fecha en que se ha de entender dictada y notificada la liquidación tácita resultante de la firma de un acta en conformidad.

Extremo que es relevante porque en relación a la liquidación tácita derivada de las actas de conformidad el artículo 156 LGT afirma "*Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos (...)*" y, por su parte, señalar el artículo 187.3 RGAT que "*Una vez firmada el acta de conformidad, el órgano competente para liquidar dispone de un plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la fecha del acta, para notificar al obligado tributario un acuerdo con alguno de los contenidos previstos en el artículo 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (...)* De no notificarse alguno de dichos acuerdos en el plazo citado, la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta".

Regulación que pone de manifiesto un evidente paralelismo con el artículo 211.1 LGT y el artículo 25.7 RGRST puesto que la Administración también dispone del plazo de un mes para notificar un acuerdo de rectificación contado desde el día siguiente a la fecha del acta y, una vez transcurrido éste, se entiende dictada y notificada la liquidación tácita.

Así, en relación con cuándo se ha de entender dictada y notificada la liquidación tácita resultante de la firma de un acta en conformidad, este TEAC con ocasión de la resolución de la reclamación de fecha 19/02/2019 (RG 6257/2017) afirmó: [...]

Así, si la firma del acta en conformidad tuvo lugar el 16/04/2013 y se entiende notificada la liquidación el día 17/05/2013, no es sino consecuencia de que el plazo del mes del que dispone la Administración para dictar y notificar un nuevo acuerdo con el contenido del artículo 156.3 LGT comienza el día siguiente a la firma del acta en conformidad y finaliza en el mismo ordinal del mes correspondiente (de 17/04/2013 a 16/05/2013) por lo que no es hasta que ha "transcurrido" el citado plazo de un mes que se entiende dictada y notificada la liquidación tácita: esto es, al día siguiente al vencimiento de tal plazo (17/05/2013) como concluimos en la resolución anterior.

Por ende, cabe concluir que este TEAC no comparte la interpretación jurídica del TEAR de Cataluña en relación al momento en que ha de entenderse dictado y notificado el acuerdo tácito de imposición de sanción de acuerdo con la conformidad prestada y, con base en la fecha en que este TEAC entiende que se realizó tal notificación, cabe concluir que en el caso analizado en primera instancia y, sin perjuicio del respeto a la situación jurídica individualizada de quien fue reclamante en primera instancia, se realizó el pago una vez expirado el período voluntario de ingreso por lo que era jurídicamente procedente la exigencia administrativa de la reducción practicada de la sanción a ingresar.

A *fortiori*, hemos de precisar que la regla referida a la eficacia de los intentos de notificación realizados por la Administración Tributaria en relación con el cumplimiento de plazos contenida en el artículo 104.2 LGT, despliega sus efectos también en relación con el plazo previsto en el artículo 211.1 LGT que venimos analizando.





Así, es doctrina de este TEAC (resoluciones de 15/10/2018, RG 1042/2015 y de 16/12/2020, RG 1901/2019) que no se entenderá dictada y notificada la liquidación tácita resultante del acta de conformidad cuando la Administración Tributaria haya realizado, dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 156.3 LGT, un primer intento de notificación de la orden de completar actuaciones siendo, por ende, intrascendente a estos efectos que la notificación efectiva del citado acto administrativo tenga lugar una vez transcurrido el plazo de un mes desde la suscripción del acta-.

Por lo expuesto y, a resultas del paralelismo normativo que, como venimos apuntando, existe entre los preceptos que regulan las liquidaciones tácitas derivadas del acta de conformidad y los acuerdos sancionadores tácitos dictados de acuerdo con la propuesta sancionadora a la que se prestó conformidad, hemos de concluir que basta con que la Administración Tributaria realice, dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 211.1 LGT, un intento de notificación o la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada, art. 104 de la Ley General Tributaria, de un acuerdo con el contenido del artículo 156.3 LGT, para que no se pueda entender dictado y notificado ope legis el acuerdo sancionador resultante de la propuesta a la que se prestó conformidad.

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

«El cómputo del plazo de un mes del que dispone la Administración Tributaria, ex artículos 211.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria y 25.7 del Real Decreto 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, para dictar y notificar un acuerdo con el contenido del artículo 156.3 de la Ley General Tributaria que impida el dictado tácito de la resolución sancionadora de acuerdo con la propuesta a la que se prestó conformidad, se computa desde la fecha en que se prestó la conformidad, día que queda excluido del cómputo, y finaliza el mismo día en que se prestó la conformidad en el mes de vencimiento o, si en dicho mes no hubiera día equivalente, el último día del mes.

El transcurso de dicho plazo sin que se haya notificado al obligado tributario alguno de los contenidos a los que se refiere el artículo 156.3 LGT, supondrá que se entienda dictada y notificada la resolución sancionadora al día siguiente, de acuerdo con el contenido de la propuesta»

Basta con que la Administración Tributaria realice, dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 211.1 LGT, un intento de notificación o la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada (art. 104 de la Ley General Tributaria), de un acuerdo con el contenido del artículo 156.3 LGT, para que no se pueda entender dictado y notificado ope legis el acuerdo sancionador resultante de



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

### 👉 **IRPF. TEAC. Sala Primera FECHA: 24.09.2025**

- PROCEDIMIENTO: 00-07312-2024-00
- CONCEPTO: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. IRPF
- CALIFICACIÓN: Doctrina
- Asunto: IRPF. Rendimientos del capital mobiliario en especie por el disfrute gratuito por el socio de un bien de la sociedad. Valoración de los rendimientos. Aplicación del art 41 LIRPF versus aplicación del art. 25.1 d) y 43 LIRPF.
- NATURALEZA: recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio
- RECURRENTE: Agencia Estatal de Administración Tributaria

→ **ASUNTO:** IRPF. Rendimientos del capital mobiliario en especie por el disfrute gratuito por el socio de un bien de la sociedad. Valoración de los rendimientos. Aplicación del art 41 LIRPF versus aplicación del art. 25.1 d) y 43 LIRPF.

#### CRITERIO

«Para los casos en que un socio de una sociedad disfrute gratuitamente de un determinado bien de esa sociedad, cuando ese bien sea uno de los bienes que esa sociedad tenga para explotarlos en el ejercicio de sus actividades ordinarias, con lo que lo haber adquirido para tal fin -para sus actividades-, la regularización deberá venir de la mano de la normativa de las operaciones vinculadas(art. 41 de la Ley 35/2006); en cambio, cuando se trate de un bien que esa sociedad tenga específicamente para esa finalidad, como paradigmáticamente ocurrirá cuando tal bien haya sido adquirido por la sociedad para que ese socio pueda disfrutar del mismo gratuitamente, la regularización deberá realizarse aplicando los arts. 25.1.d) y 43 de la Ley 35/2006»

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

#### → **ANTECEDENTES DE HECHO.**

**PRIMERO.-** El 01/08/2024 , el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (en adelante T.E.A.R) de 13/05/2024, recaída en las reclamaciones económico-administrativas nº 54-1231-2022 y acumulada, en su día interpuestas por el Sr. Xy, al que en adelante nos referiremos simplemente como "el Sr. Xy", o "el obligado", o "el interesado" o "la parte", frente a un acto de liquidación y a un acuerdo sancionador dictados a su cargo por la Dependencia Regional de Inspección de Galicia, atinentes a su tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas( I.R.P.F.) del período 2016.

**SEGUNDO.-** El obligado presentó en plazo la declaración-autoliquidación relativa a su tributación por el I.R.P.F. del período 2016, a la que incorporó las magnitudes que entendió procedentes.





**TERCERO.-** La Dependencia Regional de Inspección de Galicia inició el 22/03/2021 cerca del obligado unas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general para comprobar dicha obligación y período tributarios.

Como fruto de esas actuaciones, la Dependencia Regional de Inspección de Galicia terminó dictando el 30/06/2022 a cargo del obligado un acto de liquidación con el que le practicó una única regularización que consistió en incrementar en 272.576,60 € los rendimientos del capital mobiliario por él declarados, como consecuencia de considerar que el obligado había obtenido por ese importe un rendimiento del capital mobiliario en especie (art. 25.1.d de la LIRPF) como consecuencia de la disponibilidad y uso que él había hecho de una serie de embarcaciones de recreo titularidad de la sociedad M., SA, de la que el obligado era Administrador y socio, con una participación del 82,69% en el capital social de la misma.

Rendimiento del capital mobiliario en especie que la Inspección valoró aplicando lo dispuesto en el art. 43 de la LIRPF.

Y como consecuencia de ello practicó al obligado una liquidación con una deuda a ingresar de 74.447,48 €, comprensiva de 62.692,62 € de cuota 11.754,86 € de intereses demora.

Por otra parte, con causa en la conducta así regularizada, y tras haber instruido y resuelto un expediente sancionador, la Inspección Regional de Galicia impuso al obligado una sanción del art. 191 de la Ley 58/2003.

**CUARTO.-** Frente a ese acto de liquidación y a esa sanción, el obligado interpuso dos reclamaciones económico-administrativas ante el T.E.A.R. de Galicia, que les dio a las mismas los nºs: 54-01231-2022 y 54-155-2023.

Reclamaciones que, tras acumularlas, ese T.E.A.R. las estimó mediante una resolución de 13/05/2024; una estimación que alcanzó tanto a la liquidación del principal como a la sanción impuesta.

Estimación de esas reclamaciones cuya motivación el T.E.A.R. de Galicia incorporó a los Fundamentos de Derecho Quinto y Sexto de su resolución: [...]

**QUINTO.-** Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Galicia, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el 01/08/2024 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando al hacerlo las alegaciones y la solicitud siguientes: [...]

**SEXTO.-** El T.E.A.R. de Galicia notificó la interposición de tal recurso extraordinario al obligado, que en su día había ostentado ante el TEAR la condición de interesado, cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del art. 242.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuviera a bien.

Trámite en el que no consta que el obligado haya presentado alegación alguna al respecto

#### → **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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





**SEGUNDO.-** El Director recurrente considera erróneo lo que sobre la cuestión que nos va a ocupar resolvió el T.E.A.R. de Galicia, cuando dijo que: [...]

**TERCERO.-** El art. 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 (LIRPF), dispone que: [...]

Según el art. 2 de esa ley, el I.R.P.F. es un impuesto cuyo objeto es "la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley", y cuyo hecho imponible está establecido en el art. 6, que así se titula "Hecho imponible" y que en sus dos primeros apartados dispone: [...]

Esas cinco, letras de la a) a la e), son las fuentes de renta que pueden integrar "la renta" que el I.R.P.F. puede gravar.

Por tanto, las *"operaciones vinculadas"* o, más propiamente, los *"resultados de las operaciones vinculadas"* no son uno de los componentes susceptibles de integrar la renta de los contribuyentes que el I.R.P.F. somete a gravamen.

Por otra parte, el I.R.P.F. es un tributo cuya exacción se lleva a cabo en régimen de declaración-autoliquidación, pues según el apartado 1 del art. 96 "Obligación de declarar" de la Ley 35/2006: [...]

Y además según el apartado 1 del art. 97 "Autoliquidación": [...]

Unas declaraciones-autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes que quedan luego -ex. art. 5 de la Ley 58/2003, General Tributaria- bajo las potestades de comprobación, regularización y liquidación de la Administración tributaria, que recogen los arts. 115.1 y 101.1 de esa Ley 58/2003:

[...]

Unas actuaciones administrativo-tributarias que quedan naturalmente bajo la salvaguarda de los Órganos revisores primero y de los Tribunales de Justicia al final, como así lo recogen con carácter general el art. 6 de la Ley 58/2003 y específicamente el art. 108 de la Ley del Impuesto.

Pues bien, tanto los contribuyentes primero, para presentar sus declaraciones-autoliquidaciones del Impuesto, como la Administración tributaria después, para comprobar lo declarado e investigar lo no declarado, y regularizar lo indebidamente autoliquidado, deben seguir los mismos pasos:

I.- Lo primero es detectar y constatar la existencia de todas las rentas que el contribuyente haya tenido susceptibles de gravamen, en el período impositivo de que se trate.

II.- Lo siguiente es calificar todas esas rentas, integrando a cada una de ellas en la fuente de renta que corresponda, que será una de esas cinco que el art. 6.2 de la Ley 35/2006 contempla, y expurgando aquéllas que no deban tributar por -ex. art. 7- tratarse de rentas "exentas".

III.- La siguiente tarea es cuantificar cada una de esas rentas, primero en su totalidad, y después en la parte de la misma que debe quedar sometida a gravamen, pues hay algunas que en todo o en parte pueden quedar exoneradas de tributar por ministerio de la ley,





como ocurre por ejemplo con las ganancias patrimoniales excluidas de gravamen en supuestos de reinversión, que regula el art. 38.

Unos pasos II y III que son los que recogen los números 1º y 2º del apartado 2 del art. 15 de la Ley del Impuesto: [...]

IV.- Después, calificadas, cuantificadas y clasificadas todas esas rentas, hay que agruparlas y compensarlas en lo que proceda, para determinar así las bases imponibles y liquidables.

Como así lo indican el número 3 del apartado 2 y el apartado 3 de ese art. 15 [...]

El resultado de estas operaciones dará lugar a la base imponible general y del ahorro.

3. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en esta Ley, las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias, lo que dará lugar a las bases liquidables general y del ahorro."

V.- Y finalmente, aplicándoles a esas bases liquidables lo que el Impuesto prevé al respecto, determinar la cuota del I.R.P.F. de ese período impositivo, debiendo tenerse en cuenta lo que dispone el apartado 4 de ese art. 15 de que: [...]

**CUARTO.-** En los términos que se han recogido en el Fundamento de Derecho anterior, según el art. 6.2 de la Ley del Impuesto, una de las cinco fuentes de renta que componen la renta del contribuyente son "los rendimientos del capital", regulados en la Sección 2.ª "Rendimientos del capital" del Capítulo II "Definición y determinación de la renta gravable" del Título II "Determinación de la renta sometida a gravamen", arts. del 21 al 26; sección 2ª que tiene dos subsecciones, una 1ª dedicada a los "Rendimientos del capital inmobiliario" y otra 2ª a los "Rendimientos del capital mobiliario"; subsección 2ª formada por dos artículos: el 25 "Rendimientos íntegros del capital mobiliario" y el 26 "Gastos deducibles y reducciones"

La definición de lo que son rendimientos del capital a efectos del I.R.P.F. se encuentra en el primer párrafo del art. 21.1: [...]

Por su parte, los "rendimientos íntegros del capital mobiliario" pueden ser de los cuatro grandes tipos que recogen los cuatro primeros apartados del art. 25:

I.- "Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad."

II.- "Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios."

III.- "Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales."

IV.- Mientras que el cuarto tipo es una miscelánea de otros varios rendimientos, muy distintos entre ellos, pero que se califican todos ellos como del capital mobiliario, y que comprende los rendimientos siguientes, siempre que no constituyan una actividad económica: a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor; b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica; c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes de un subarrendamiento; y d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.



Aunque resulta una obviedad el decirlo, los del primer tipo (el I), los "rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad" son los que se obtienen específicamente por ello, por ser socio o partícipe en el capital de la entidad de que se trate, lo que no impide que un socio o partícipe de una entidad puede percibir de la misma otro tipo de rendimientos del capital mobiliario, como ocurre si un contribuyente le tiene arrendados unos bienes muebles a una sociedad de la que él es socio.

Mientras que los rendimientos de los otros tres tipos (del II al IV) tienen una causa claramente onerosa: se reciben unos intereses o una renta porque se ha prestado o impuesto un capital, o arrendado un bien mueble, los del primer tipo (el I) tienen una causa, llamémosla así, retributiva, la entidad retribuye al partícipe de que se trate, y a los demás que tenga, entregándoles parte de los beneficios que ha tenido, porque ellos son los socios, los dueños de la entidad.

Los del primer tipo que, como ya se ha dicho, recoge el apartado 1 de ese art. 25, son los siguientes: [...]

Los de las tres primeras letras, de la a) a la c), comprenden las diversas modalidades mediante las que, según la legislación mercantil, un socio o partícipe puede recibir su parte de los beneficios de una sociedad en la que él participa.

Mientras que la letra d) es un auténtico cajón de sastre que busca que los socios o partícipes en el capital de una entidad terminen tributando, de manera omnicomprensiva y residual, por todos los rendimientos, ya sean dinerarios o en especie, que hayan podido recibir de la misma por su condición de tales, y que no quepa clasificar en las tres primeras letras, de la a) a la c).

La última letra, la e) alcanza al específico rendimiento al que se refiere, que no es del caso comentar aquí. .

**QUINTO.-** Por su parte, las operaciones vinculadas se mencionan sólo en un artículo de la Ley del Impuesto, el 41, que lleva ese título "Operaciones vinculadas", y que dispone: [...]

Un artículo, ese 41, que forma parte del Capítulo III "Reglas especiales de valoración" de su Título III "Determinación de la base imponible".

Capítulo III formado además de por el 41 por otros tres artículos que llevan los números y títulos siguientes: 40 "Estimación de rentas", 42 "Rentas en especie", 43 "Valoración de las rentas en especie".

El artículo 41 tiene dos incisos separados por una coma, el primero recoge lo que es una mera regla de valoración: "La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado", acorde con la denominación que lleva el ese Capítulo III "Reglas especiales de valoración" del que el art. 41 forma parte; regla de valoración "por su valor normal de mercado", que es una regla de valoración que, además, se repite en el art. 40.1 para las rentas presuntas del art. 6.5 según el que: [...]

Para las que según el 40.1: [...]

Y también en el 43.1 para las rentas en especie: [...]

Por tanto, de entrada, la figura de las operaciones vinculadas es una mera regla de valoración de determinadas operaciones.





Los problemas surgen del segundo inciso del art. 41, pues resulta que esas valoraciones, que de las operaciones entre personas o entidades vinculadas hay que realizar por su valor normal de mercado, han de hacerse "en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

Una remisión que se hace a la norma legal del Impuesto sobre Sociedades vigente al tiempo de publicarse la Ley 35/2006, del I.R.P.F., y que hoy en día hay que entender hecha al art. 18 de la actual Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades; actual art. 18 que lleva por título "Operaciones vinculadas".

Así pues, en el I.R.P.F. las operaciones vinculadas han de valorarse en los términos previstos en el Impuesto sobre Sociedades, y eso, unido a la aparición del que se conoce como ajuste secundario que enseguida veremos, es lo que en ocasiones pueda generar cierta confusión, y que la aplicación de la figura pueda plantear algunos problemas como los que aquí nos ocupan.

Y en la búsqueda de disipar esa posible confusión y dar solución a esos problemas, resulta acertada la referencia que el Director de Inspección hace al nacimiento de la figura de las "operaciones vinculadas", y a su evolución posterior.

En cuanto al nacimiento de la figura, como comienza diciendo el Director, y como es bien sabido: [...]

Y así apareció la regulación de las operaciones vinculadas, en el marco de la fiscalidad internacional, y para luchar contra que las empresas multinacionales traspasaran artificialmente los beneficios que obtenían en un país a otro, con el sencillo pero eficaz mecanismo de aplicar unas valoraciones irreales a las transacciones efectuadas entre compañías del grupo residentes en distintos estados. Una práctica cuya solución se encauzó con la posibilidad de que las autoridades fiscales de los países perjudicados por esas prácticas pudiesen valorar a efectos fiscales a precios de mercado esas transacciones intra-grupo.

Y de ahí, de la fiscalidad internacional, pasó a la normativa interna, para aplicarse también a las operaciones realizadas entre sociedades vinculadas españolas, que con sus operaciones entre ellas pudiesen traspasarse beneficios de unas a otras de manera artificial. Aparición de la figura en la normativa interna del Impuesto sobre Sociedades que ya en su redacción original el apartado 3 del art. 16 "Valoración de ingresos y gastos" de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, disponía que: [...]

Y la regla de valoración en el fondo sigue siendo la misma: "de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado"; porque la figura trata de luchar contra los traspasos artificiales de rentas llevados a cabo por sociedades que llevan a cabo operaciones entre ellas, pero que no tienen intereses contrapuestos.

Entonces la figura era una mera habilitación a la Administración para regularizar las consecuencias que pudieran haber tenido unos precios artificiales que sociedades vinculadas entre sí pudieran haberle dado a determinadas operaciones llevadas a cabo entre ellas, para con ello traspasarse artificialmente beneficios o bases imponibles de unas a otras; regularización que en aquellos tiempos se llevaba a cabo sólo en sede de la empresa que hubiera visto disminuidas sus bases imponibles de manera artificial.



De la Ley 61/1978 pasó a la siguiente Ley del Impuesto, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, concretamente a su art. 16 "Reglas de valoración: Operaciones vinculadas" que comenzaba disponiendo en su apartado 1 que: [...]

Como se ve, el empleo de la figura seguía siendo una mera potestad de la Administración tributaria para regularizar las consecuencias de valoraciones artificiales, pero apareció una importante novedad, que surgió tras varios reproches del Tribunal Supremo relativos a que regularizar sólo a una de las dos partes vinculadas podía suponer una sobre imposición o enriquecimiento injusto de la Administración, y que es lo que se conoce como la obligatoriedad de que la Administración practicara simultáneamente el que se denomina ajuste bilateral, que es lo que pasó a establecer el tercer párrafo de ese art. 16.1 de la Ley 43/1995, y que suponía que, además de regularizar a la sociedad que había visto disminuida artificialmente su tributación, había que regularizar de manera refleja y a la inversa a aquella otra que hubiera recibido ese traspaso artificial de beneficios o de bases imponibles.

De la Ley 43/1995 la figura pasó al T.R. que refundió la Ley del Impuesto, aprobado por el R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en el que, en la redacción inicial de ese T.R., siguió en el art. 16 y con el mismo carácter y alcance: [...]

Pero vigente ese T.R. se produjeron dos importantes modificaciones por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal que dio una nueva redacción a ese art. 16 del T.R., modificaciones que bien cabe calificar de esenciales, especialmente la primera de ellas, cuando tras esa Ley 36/2006 el apartado 1 de ese art. 16 pasó a disponer que: [...]

Y con ello trajo una modificación esencial, porque lo que hasta entonces era una mera potestad de la Administración para comprobar y regularizar en su caso las consecuencias de tales operaciones, paso a ser una obligación a cargo de los obligados, pues las personas físicas y jurídicas que llevaran a cabo operaciones vinculadas tendrían que valorar esas operaciones "por su valor normal de mercado", porque así paso a disponerlo la ley.

Mientras que la otra modificación fue la aparición del que se conoce como "ajuste secundario", que es un ajuste que trasciende del propio Impuesto sobre Sociedades, y que lo que busca es ubicar a efectos tributarios en sede de las personas que efectivamente hayan terminado recibiendo las rentas en cuestión, para que terminen tributando por ellas, de acuerdo con la naturaleza que tales rentas tengan para ellas; que es lo que pasó a disponer el apartado 8 de ese art. 16 del T.R. en su redacción por esa la Ley 36/2006, de 29 de noviembre: [...]

Funcionamiento de ese ajuste secundario que, como quiera que es de gran importancia para lo que aquí nos ocupa, vamos a explicar con detalle en el Fundamento de Derecho siguiente.

Y esas modificaciones las introdujo el legislador al aprobar esa Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que fue aprobada ese 29/11/2006, es decir al día siguiente de aprobar la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F., en cuyo artículo 41 recogió, como hemos señalado anteriormente: [...]

El T.R. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades fue derogado por la actual Ley 27/2104, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y, siendo ésta la que resulta de





aplicación aquí, vamos a seguir nuestro análisis sobre la cuestión que nos ocupa con referencia a lo que al respecto dispone esa Ley 27/2014.

**SEXTO.-** El art. 18 "Operaciones vinculadas" de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades dispone, en lo que aquí interesa, lo siguiente: [...]

Un artículo que desde que se publicó esa Ley en 2014, sólo ha tenido una modificación en el año 2015, con la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que eliminó del apartado 2 como supuesto de vinculación el que comprendía a: [...]

Lo que comenzó siendo una mera habilitación a la Administración para regularizar las consecuencias que pudieran haber tenido unos precios artificiales que sociedades vinculadas entre sí pudieran haberle dado a determinadas operaciones llevadas a cabo entre ellas, para con ello traspasarse artificialmente beneficios o bases imponibles de unas a otras; regularización que se llevaba a cabo sólo en sede de la empresa que hubiera visto disminuidas sus bases imponibles de manera artificial, se ha convertido en una figura tributaria con una prolija regulación legal, que cuenta asimismo con específico régimen sancionador.

Una prolija regulación legal que se ve incrementada con no pocas previsiones reglamentarias, del propio Reglamento del Impuesto (R.D. 634/2015, de 10 de julio) en su arts. del 13 al 37, y que trasciende incluso al Reglamento general de aplicación de los Tributos (R.D. 1065/2007), como ocurre con la previsión contenida en el art. 190.2.c) del mismo: [...]

De cara a lo que aquí nos ocupa, visto lo que ese art. 18 dispone, este Tribunal entiende que hay que reparar en las cuestiones siguientes:

I.- La figura tributaria de las "operaciones vinculadas" sigue siendo lo que siempre ha sido, una norma de valoración de operaciones.

Por ello, resulta esencial determinar cuál es "la operación" llevada a cabo entre las partes en la que la incide o sobre la que se proyecta la vinculación.

Porque, incluso aunque en el caso de que se trate estén presentes de manera manifiesta los presupuestos de la existencia de vinculación (por ejemplo socio con una participación superior al 25%), puede que no haya operación ni renta alguna que ajustar por vinculación; como así ocurre cuando el problema está en unos gastos que para una sociedad son fiscalmente no deducibles porque son unos gastos en los que ha incurrido un socio mayoritario, gastos que son suyos, de él -del socio-, y que la sociedad se ha deducido por meramente haberlos satisfecho.

En ese caso la operación existente es la de pago por cuenta de un tercero; con lo que no hay ni operación ni rentas susceptibles de ajustar por vinculación.

Se estará ante un problema de que una sociedad se ha deducido indebidamente unos gastos, porque no son suyos, son del socio, y la solución vendrá sencillamente de negar la deducibilidad fiscal de tales gastos en sede de esa sociedad.

II.- La figura de las "operaciones vinculadas" es una norma de valoración de operaciones y con ello, si así se quiere ver, una norma de valoración de rentas; pero no una norma de calificación de rentas ni, mucho menos, una fuente de rentas específicas.





Por ello, las rentas dimanantes de las operaciones de que se trate, alcanzadas por tal norma de valoración, con lo que deberán valorarse en los términos que la normativa de la vinculación contempla, serán las que sean en función de su naturaleza; lo que así será con independencia de que haya vinculación o no; y por ello debe repararse en que, paradigmáticamente, la naturaleza de la renta será la misma con independencia de que el grado de participación sea del 26%, -que determina la existencia de vinculación-, o del 24% en cuyo caso la vinculación no entrará en juego-

III.- Lo que se acaba de exponer de que la figura de las "operaciones vinculadas" no es una norma de calificación de rentas ni, mucho menos, una fuente de rentas específicas ocurre incluso en los que se conocen como "ajustes secundarios". Repárese.

Normalmente, cuando la Administración lleva a cabo un ajuste por vinculación de los previstos en el primer párrafo del apartado 10 de ese art. 18, y valora a efectos fiscales una determinada operación, lo que hace es valorar por su valor normal de mercado esa operación, y con ello aumentar el ingreso o renta de la parte vinculada que había llevado a cabo la operación por un valor inferior -al de mercado-; y paralelamente debe practicar el ajuste bilateral del segundo párrafo de ese apartado 10, para reconocer el mayor gasto o coste en sede de la otra parte vinculada.

Pero esa operación principal, llamémosla así, habrá generado un desplazamiento patrimonial de una parte vinculada a la otra, de una que se habría empobrecido porque había transferido algo por menos de lo que valía a la otra parte vinculada, que se habría enriquecido de manera refleja por lo que había recibido tras haber satisfecho por ello menos del que era su valor. Como ocurre si una sociedad vende al que es su socio mayoritario (80% del capital) un inmueble por un precio que es muy inferior al valor de mercado del mismo.

Y eso es lo que viene a remediar el ajuste secundario del apartado 11 de ese art. 18, que aunque deja el tema abierto para otros casos de vinculación, sólo lo regula de manera expresa para cuando la vinculación se produce por la relación socio-sociedad.

Pues bien, incluso en esos casos que regula expresamente, las "operaciones vinculadas" y los ajustes secundarios de las mismas no son una norma de calificación de rentas ni, mucho menos, una fuente de rentas específicas, algo que el primer párrafo de ese apartado 11, con la misma redacción que estaba ya en el primer párrafo del art. 16.8 del T.R. del R.D. Leg. 4/2004, que fue el que empezó a regular el "ajuste secundario", nos viene a recordar con toda precisión:

[...]

Resulta diáfano, los ajustes "por vinculación" no determinan la existencia de unas rentas específicas "por vinculación", lo que determinan son unas diferencias, cuyo tratamiento será el que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia (s). Rentas que, lo repetimos, serán las que sean en función de su naturaleza.

IV.- La figura tributaria de las "operaciones vinculadas" es una norma de valoración de determinadas operaciones y con ello de determinadas rentas, que no de todas, y ello aunque se dé el presupuesto exigido por la vinculación de que el grado de participación sea del 25% o superior, pues cuando una sociedad retribuye a sus socios, paradigmáticamente si les satisface dividendos, en forma dineraria, aunque alguno o todos ellos tengan un





grado de participación del 25% o superior, esa operación de retribución a los socios no es una operación susceptible de ajuste por vinculación; pues esa operación, por su naturaleza, determina una renta para los socios, sin que haya gasto deducible en la sociedad, que, con ella, lo que cumple es su finalidad última como sociedad, de alcanzar unos beneficios para repartirlos entre sus socios.

Y la Administración no puede venir a cuestionar si se reparten pocos o muchos de los beneficios obtenidos, y ni siquiera con el argumento de que empresas similares reparten más o menos. Esa, la de cuánto repartir de lo ganado, es una decisión libérrima de la sociedad, que la Administración ha de aceptar sin más.

V. La que sí que podría ser ajustada por vinculación es una retribución a los socios, el pago de unos dividendos, si éstos se entregan en forma "no dineraria"; en tal sentido pensemos en una sociedad con cuatro socios, cada uno con el 25%, que construye un bloque con numerosas viviendas, que le han costado construirlas a razón de 6 euros cada una de ellas, y decide repartirles a esos cuatro socios como dividendo parte de las ganancias que ha obtenido entregándole una vivienda a cada uno, y así lo hace, pero, mientras que las que ha vendido a terceros las ha vendido por un precio de 10 euros cada una, las que entrega a los socios las valora al precio de coste de 6 euros.

Ése sí sería un supuesto susceptible de regularizar por vinculación; regularización que sería como se expone a continuación.

El ajuste primario en sede de la sociedad consistiría en valorar esas cuatro viviendas entregadas a los socios por su valor de mercado (10 euros cada una), en lugar del indebido valor atribuido (6 euros cada una), lo que supondría aumentar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad en 16 euros ( $4 \times 4 = 16$ ); que es la renta que la sociedad habría tenido al entregar esas cuatro viviendas a los socios, al valorar éstas por su valor de mercado, y renta por la que la sociedad tendría que tributar.

Mientras que el ajuste bilateral en sede de cada uno de esos cuatro socios consistiría en atribuirle a la vivienda obtenida por cada uno de ellos un valor fiscal de 10 euros, en lugar de los 6 euros inicialmente atribuidos.

En cuanto al ajuste secundario, que en realidad serán cuatro ajustes secundarios (uno por cada relación socio-sociedad), cada uno de ellos sería como sigue:

En cada socio habría una diferencia de 4 euros (10 euros 6 euros) a su favor -de ese socio-; con lo que, la parte de esa diferencia que se correspondería con su porcentaje de participación en la entidad (25%), que ascendería a 1 euro, se consideraría como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio; mientras que el resto de esa diferencia, que serían 3 euros, tendría para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006.

En suma, que cada uno de esos ajustes secundarios supondría considerar fiscalmente: (I) en sede de la sociedad, que ésta habría dedicado 4 euros a retribuir a uno de sus accionistas en cuanto que tal, lo que a ella no le acarrearía ningún tipo de deducibilidad fiscal; y (II) en sede del socio correspondiente, que ese socio habría recibido 4 euros más como rendimiento del capital mobiliario obtenidos por su participación en los fondos



propios de la sociedad (art. 25.1 de la Ley 35/2006), por los que tendría que tributar por tal concepto.

VI.- En su recurso el Director apela a la posibilidad de enervar los ajustes secundarios que contempla el último párrafo del apartado 11 al disponer que: [...]

Y señala él -el Director- que: [...]

Una crítica que este Tribunal no comparte.

Lo que la Ley prevé al respecto, es que tras una situación inicialmente irregular, en la que está presente el reprobable efecto de que el socio tiene una renta "no declarada" porque disfruta de unos bienes de la sociedad sin pagar nada a cambio, es que ese indeseable efecto pueda sanarse, por la vía de que el socio pague a la sociedad la retribución que corresponda, a valor de mercado, por el uso de tales bienes; con lo que no habrá tenido renta alguna, ya que habrá pagado con su dinero por ese uso.

Una solución, mediante esa restitución, que parece considerar insuficiente el Director, por dos razones que este Tribunal no comparte.

La primera, la de que si la renta se hubiese entregado en dinero al socio no habría habido posibilidad de restitución, no se puede compartir.

El I.R.P.F. grava la renta, y si ha habido renta porque la retribución ha sido en metálico, debe entrar en juego; pero, si no la ha habido, porque se ha producido esa restitución, el Impuesto sobre la renta no entra en juego porque lo fundamental es que no habrá habido renta para el socio. Y sin renta no hay objeto impositivo.

La segunda es que en casos así, en los que ha habido una clara ocultación, al socio no puede ni sancionársele.

Una crítica que, de entrada, viene a ser de "lege ferenda", pues en realidad la crítica viene a ser la de la falta de previsión legal de una sanción para tal situación, con lo que sería una crítica dirigida al legislador. Una crítica que no comparte este Tribunal, que no aprecia esa especial gravedad en tal situación, en cuanto que la legalidad ha quedado restituida, porque al final no hay renta alguna en el socio.

Y una crítica que se ampara en que no se puede ni sancionar en <una situación en la que se observa con claridad el elemento de ocultación>, expresión con la que el Director no está refiriendo a la "ocultación" que contempla el art. 184.2 de la Ley 58/2003, sino a lo que es una ocultación de rentas en sentido coloquial; ocultación cuya existencia es ciertamente opinable cuando se trata del uso de un gran yate que es propiedad de una constructora, como ocurre en el supuesto origen del presente recurso; uso de un gran yate que es algo que no se antoja fácil de ocultar ni difícil de detectar.

**SEXTO (¿ SÉPTIMO ?).**- En el Fundamento de Derecho Segundo hemos dejado dicho que, a la hora de abordar la cuestión que aquí nos ocupa, íbamos a comenzar por dejar por sentadas varias cuestiones fundamentales, por evidentes que pudieran resultar, que es lo que hasta aquí hemos hecho; tras ello, este Tribunal entiende que está ya en condiciones de abordar la cuestión que hemos de resolver.

Visto lo que resolvió, parece que el T.E.A.R. de Galicia entiende que cuando hay vinculación entre las partes, lo que hay que aplicar son sólo las normas de ese régimen tributario de la vinculación; pues recuérdese que resolvió que: [...]





«QUINTO.- Sin embargo, la liquidación practicada debe ser anulada:...»

Y ello porque:

« D. Xy y la Sociedad son partes vinculadas, por ser la participación en el capital superior al 25,00 % (art. 18.2 de Ley 27/2014, de 27-11, del Impuesto sobre Sociedades), y la Inspección utiliza "la regla general de valoración recogida en el artículo 43 de la LIRPP" (apdo.d.- del antecedente tercero). »

El T.E.A.R. de Galicia anuló la liquidación, porque existiendo como existía vinculación, para regularizar la Inspección tendría que haber aplicado, sin más, la normativa de las operaciones vinculadas, y no la norma del art. 43 de la Ley del I.R.P.F. (el de la "Valoración de las rentas en especie"), que fue la que la Inspección aplicó.

Una opinión y criterio que este Tribunal Central no comparte, y ello por las razones que se exponen a continuación. [...]

**OCTAVO.-** Señalado lo anterior, procede entrar en la concreta petición que el Director de Inspección hace en su recurso extraordinario, que es la de que se fije doctrina declarando el siguiente criterio: [...]

Aunque el Director no lo dice expresamente, se intuye que es así, en lo que sigue vamos a dar por hecho que la participación del socio en la sociedad es del 25% o superior, porque, si no, no hay caso

De entrada, siempre que un socio de una sociedad disfruta de bienes pertenecientes a esa sociedad sin pagar nada a cambio, tiene que existir una operación subyacente por la que ese disfrute se produce; una causa jurídica que ampare el disfrute de tales bienes de manera pacífica.

Disfrute de esos bienes sin pagar nada a cambio, que determina la existencia de una renta, que, si no se ha declarado y autoliquidado, habrá que regularizar y lo que se trata de dilucidar es si esa regularización debe practicarse con el art. 41 de la Ley 35/2006, o con el art. 43 -y el 25.1.d)- de dicha ley; y sin que el verdadero problema sea en el fondo un problema de "valoración", pues ambas vías de regularización llaman a valorar las operaciones de ese tipo por su "valor de mercado"; aunque, ciertamente, el aplicar una norma u otra conduce a resultados que pueden ser muy distintos.

Para contestar a la cuestión de cuál debe ser el criterio a seguir, este Tribunal considera que hay que recordar que finalidad tienen esas dos vías tributarias de regularización:

De la figura de las operaciones vinculadas hemos dicho (Fundamento de Derecho Sexto) que son una vía para evitar que las partes se traspasen rentas de unas a otra poniendo retribuciones artificiales a las operaciones que entre ellas llevan a cabo; retribuciones artificiales en el sentido de que no sean las retribuciones de mercado de tales operaciones.

Mientras que del art. 25.1.d) hemos dejado sentado (Fundamento de Derecho Cuarto) que es un auténtico cajón de sastre que busca que los socios o partícipes en el capital de una entidad terminen tributando, de manera omnicomprendiva y residual, por todos los rendimientos, ya sean dinerarios o en especie, que hayan podido recibir de la misma por su condición de tales, y que no quepa clasificar en las demás letras de dicho precepto.

A la vista de lo cual, este Tribunal considera que la solución que debe darse al problema es la siguiente:





Cuando un socio de una sociedad disfrute gratuitamente de determinados bienes de esa sociedad, y se trate de unos bienes que esa sociedad tenga para explotarlos en el ejercicio de sus actividades ordinarias, con lo que los habrá adquirido para tal fin -para sus actividades-, la regularización deberá venir de la mano de la normativa de las operaciones vinculadas (art. 41 de la Ley 35/2006).

En cambio, cuando un socio de una sociedad disfrute gratuitamente de determinados bienes de esa sociedad, y se trate de unos bienes que esa sociedad tenga específicamente para esa finalidad, como paradigmáticamente ocurrirá cuando tales bienes hayan sido adquiridos por la sociedad para que ese socio pueda disfrutar de ellos sin pagar nada a cambio, la regularización deberá realizarse aplicando los arts. 25.1.d) y 43 de la Ley 35/2006.

Disyuntiva que deberá resolverse caso a caso, a la vista de las circunstancias concurrentes en cada uno.

En suma, y yendo a un supuesto con similitudes con el que es que causa última del presente recurso, pensemos en un socio que disfruta de un yate que es propiedad de una sociedad de la que él tiene el 80% de las acciones; con esa raíz común planteamos dos situaciones claramente distintas.

I.- Esa sociedad se dedica a la compraventa de yates y/o al alquiler de los mismos por periodos de tiempo, y tiene varios destinados a esa finalidad, y el socio dispone gratuitamente de alguno de ellos determinados periodos de tiempo; caso en el que la regularización deberá llevarse a cabo aplicando la normativa de las operaciones vinculadas.

II.- Esa sociedad es una constructora, que ha adquirido el yate precisamente para que lo disfrute el socio sin pagar nada a cambio; si así fuera, como lo es en el caso causa última de este recurso, la regularización deberá venir de la mano de aplicar los arts. 25.1.d) y 43 de la Ley 35/2006.

En el primer caso, la sociedad favorece al socio, al permitirle usar gratuitamente un yate un determinado periodo de tiempo, cuando si se tratara de un tercero le cobraría la retribución que tenga establecida para tal uso, con arreglo a los precios de mercado usuales de tales operaciones; con lo que se genera una renta en el socio en el marco de las actividades ordinarias de la sociedad.

Mientras que en el segundo caso, estaremos ante una operación que queda fuera de las actividades ordinarias de la sociedad, y que, bien puede decirse, que se ha orquestado para que ese socio pueda disfrutar de un yate perteneciente a la sociedad sin pagar nada a cambio; con lo que la renta se genera en el socio con una operación ajena a las actividades ordinarias de la sociedad.

Y si el bien es cuestión se trata de una vivienda, el criterio y solución serán las mismas; si la sociedad es una inmobiliaria que se dedica a la compraventa y/o alquiler de viviendas, y cede gratuitamente el uso de una a su socio, la regularización debería llevarse a cabo aplicando la normativa de las operaciones vinculadas; mientras que si se trata de una sociedad con una actividad industrial, que ha adquirido una vivienda para cedérsela gratuitamente al socio, y se la cede, la regularización deberá venir de la mano de aplicar los arts. 25.1.d) y 43 de la Ley 35/2006.

Una respuesta que implicar estimar el recurso del Director.





**NOVENO.-** Finalmente, procede examinar la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022, dictada en el recurso de casación no 4769-2020.

En el caso causa última de este recurso extraordinario, el T.E.A.R. de Galicia anuló la liquidación que había girado la Inspección, porque existiendo como existía vinculación, para regularizar la Inspección tendría que haber aplicado, sin más, la normativa de las operaciones vinculadas, y no la norma del art. 43 de la Ley del I.R.P.F. (el de la "Valoración de las rentas en especie"), que fue la que la Inspección aplicó.

El T.E.A.R. resolvió en ese sentido, porque entendía que el T.S. había dicho que así debía hacerse en tales casos, en la citada sentencia de 09/02/2022 (Rec. de casación no. 4769/2020).

Sin embargo, este Tribunal considera que ello no es así.

El caso objeto de esa sentencia era el de un socio que había disfrutado gratuitamente de determinados bienes, entre ellos una embarcación, propiedad de una sociedad de la que él y su esposa eran dueños de todas las acciones; bienes que, como expresamente recoge esa sentencia, eran bienes "no relacionados con la actividad empresarial" de la sociedad.

A la vista de lo cual la Inspección resolvió que, con tal motivo, el socio en cuestión había tenido un rendimiento del capital mobiliario del art. 25.1.d) de la Ley 35/2006, que valoró aplicando lo dispuesto en el art. 43 de dicha Ley.

Y lo que el T.S. recogió en el fallo de esa sentencia fue fijar como criterio interpretativo el siguiente:

«En las circunstancias del presente caso, los rendimientos del capital mobiliario en especie del artículo 25.1.d) LIRPF, cuya percepción responda a la existencia de una operación vinculada, deben valorarse de acuerdo con la normativa del impuesto de sociedades, a tenor de lo dispuesto en el artículo 41 LIRPF»

Pero de lo que el T.S. razonó en esa sentencia, e incluso de lo que expresó en ese fallo y acabamos de transcribir, no cabe inferir, como hizo el T.E.A.R. de Galicia, que en todos los casos similares, dada la existencia de vinculación entre las partes, la posible regularización de la situación exija aplicar la normativa de las operaciones vinculadas del art. 41 de la Ley del I.R.P.F., y no el art. 43 de la Ley de dicha Ley relativo a la "Valoración de las rentas en especie" que fue la que la Inspección aplicó.

Y no cabe inferirlo porque el T.S. fue extremadamente cuidadoso a la hora de circunscribir lo que falló en esa sentencia, al concreto caso al que la misma alcanzaba; como ya lo expresó en el primer inciso del párrafo transcrito "En las circunstancias del presente caso".

Y es que en esa sentencia el T.S. se vio constreñido porque el Tribunal de instancia, el Abogado del Estado en recurso casacional, e incluso la Administración en su día y el T.E.A.R. concernido, habían aceptado que la operación de ese caso era una "operación vinculada"; que así lo expresa la sentencia: [...]

Pero es que, además, la sentencia de instancia proclama que artículo 41 LIRP [...]

Por ello, teniendo que pasar que se estaba ante una operación vinculada, el T.S. resolvió lo que resolvió: que la valoración de la misma tenía que hacerse atendiendo a lo que dispone el art. 41 de la Ley del I.R.P.F. relativo a las "operaciones vinculadas".





Pero si no hubiera estado sujeto por esa calificación previa, por la que tuvo que, como se ha expuesto, no le quedó más remedio que pasar, es evidente que la respuesta final del T.S. hubiera sido muy distinta, pues en la propia sentencia dejó sentados de manera diáfana dos extremos esenciales al respecto: (I) que, para que una operación tenga que valorarse atendiendo a lo que dispone el art. 41 de la Ley del I.R.P.F. relativo a las "operaciones vinculadas", es preciso que se trate de una operación vinculada, calificada de tal, para lo que no basta con que las partes concernidas cumplan los requisitos requeridos para la existencia de vinculación; y (II) porque la existencia de vinculación entre las partes, no determina por sí sola, que todas operaciones s que se realicen entre las mismas, sean operaciones sujetas a la normativa de las "operaciones vinculadas".

Repárese en las palabras del T.S. al respecto:

I.- Sobre la necesidad de que para aplicar el art. 41 tenga que existir una operación calificada de "operación vinculada": [...]

II.- Sobre que la mera existencia de vinculación entre las partes no determina que sólo por tal hecho deba aplicarse la normativa de las "operaciones vinculadas": [...]

Dos extremos al respecto que el T.S. ha repetido en el mismo sentido en otras sentencias como la de 27/04/2022 (Rec. de casación no. 4793/2020): [...]

Y dos extremos esenciales al respecto que este Tribunal Central sí que ha tenido en cuenta a la hora de motivar la resolución del presente recurso extraordinario, en los términos que se han recogido en los Fundamentos de Derecho precedentes.

### → ACUERDO

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 ESTIMARLO y fijar el siguiente criterio:

«Para los casos en que un socio de una sociedad disfrute gratuitamente de un determinado bien de esa sociedad, cuando ese bien sea uno de los bienes que esa sociedad tenga para explotarlos en el ejercicio de sus actividades ordinarias, con lo que lo habrá adquirido para tal fin -para sus actividades-, la regularización deberá venir de la mano de la normativa de las operaciones vinculadas (art. 41 de la Ley 35/2006); en cambio, cuando se trate de un bien que esa sociedad tenga específicamente para esa finalidad, como paradigmáticamente ocurrirá cuando tal bien haya sido adquirido por la sociedad para que ese socio pueda disfrutar del mismo gratuitamente, la regularización deberá realizarse aplicando los arts. 25.1.d) y 43 de la Ley 35/2006»

### → B) RESOLUCIONES CAMBIO CRITERIO



## IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

👉 IP. TEAC. Sala Primera FECHA: 24/09/2025





■ **ASUNTO:** Impuesto sobre el Patrimonio. Tributación de contribuyentes no residentes en Estado miembro de la Unión Europea. Aplicación de la DA 4ª de la LIP en su redacción anterior a la modificación efectuada por la Ley 11/2021, de 9 de julio.

## ¡ATENCIÓN!

CAMBIO DE CRITERIO respecto al criterio reflejado en las resoluciones de 12-12-2024 (00-05676-2022 y 00-06114-2022) de este mismo TEAC, las cuales habían sido resueltas para un idéntico caso en sentido desestimatorio (rechazando la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en la que se encontraban la mayoría de sus bienes y derechos a los residentes en terceros países)

- PROCEDIMIENTO: 00-02959-2023-00
- CONCEPTO: OTROS ACTOS DE LA AEAT SUSCEPT. DE RECURSO/RECLAM.
- NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL
- RECLAMANTE: [...]

## CRITERIO

Los obligados tributarios, aun no siendo residentes en un Estado Miembro de la Unión Europea, pueden optar por la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en la que se encuentren la mayoría de sus bienes y derechos.

Este TEAC considera que, aunque no es aplicable retroactivamente la disposición adicional cuarta de la LIP, en los términos en que ha sido modificada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, sí resulta de aplicación al caso la doctrina del TS que ha motivado la precitada modificación legal, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE.

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

### → ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El día 04-05-2023 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 10-03-2023 contra acuerdo de fecha 13-12-2022 (notificado el 13-02-2023) dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT). Dicho acuerdo desestima el recurso de reposición presentado frente a la resolución que deniega la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) del ejercicio 2020 (obligación real) y de la que resultó un importe a ingresar de 23.250,65 euros.

**SEGUNDO.-** En fecha 12-07-2021 se presenta escrito solicitando la rectificación de la autoliquidación de IP 2020, por considerar que le debe ser aplicable la normativa de la Comunidad Autónoma en la que se encuentran sitios la mayoría de sus bienes y derechos (COMUNIDAD\_AUT.\_1), la cual regula una bonificación del 100% de la cuota.

Dicha solicitud es desestimada en acuerdo de 17-08-2022, al considerar que no procede aplicar la normativa pretendida por ser residente en PAÍS\_1 (no residente en la Unión Europea).

**TERCERO.-** Frente al acuerdo anterior, se interpone recurso de reposición que es desestimado en resolución de 13-12-2022, notificada el 13-02-2023.





**CUARTO.-** No conforme con la anterior resolución, se interpone ante este TEAC la presente reclamación en única instancia.

### → FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

**SEGUNDO.-** Este **Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:** la conformidad a Derecho del acto impugnado.

**TERCERO.-** Se alega cómo cuestión única la aplicación de la normativa de la COMUNIDAD\_AUT.\_1 (la cual prevé una bonificación de la cuota de IP al 100%) en tanto que la mayoría de sus bienes y derechos se encuentran en dicho territorio. Argumenta que la aplicación de un gravamen a los residentes y otro muy distinto más gravoso para los no residentes supone un escenario discriminatorio contrario a la libre circulación de capitales, que está legitimada por el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

En este sentido, señala que este criterio de no discriminación fue impuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y compartido por el Tribunal Supremo (TS), entre otras, en sentencias 488/2018 y 492/2018, en las que subrayó que el derecho de libre circulación de capitales previsto en los Tratados de la Unión es extensible a terceros países.

Asimismo, como apoyo a su argumentación, cita sentencia n.º 396/2022 de 14 de noviembre de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Bilbao, en la que se le permite al obligado tributario (no residente) acogerse a la normativa autonómica.

En relación con la cuestión alegada, la normativa de la Ley de Impuesto sobre Patrimonio (Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio), como consecuencia de la sentencia del TJUE de 03-09-2014 en el asunto C-127/12, recaída en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), fue modificada por la Ley 26/2014 introduciendo una nueva disposición adicional cuarta con la siguiente redacción: [...]

La citada disposición adicional cuarta fue modificada por el artículo quinto de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, siendo la redacción en vigor a partir del 11-07-2021, la siguiente: [...]

Con fundamento en la normativa anterior, la ONGT rechazó la rectificación solicitada del IP 2020, al no ser de aplicación la DA 4ª de la LIP en su redacción vigente en el citado ejercicio 2020 por ser residente en PAÍS\_1 (país tercero). Y añade que la nueva redacción de la DA 4ª de LIP, que permite la posibilidad de optar por la normativa autonómica a los no residentes en un Estado Miembro de la UE, en vigor a partir del 11-07-2021, no es de aplicación ya que la citada normativa no estaba vigente en el ejercicio cuya rectificación se solicita, esto es 2020.

**CUARTO.-** Por tanto, la cuestión a determinar es si procede aplicar las disposiciones normativas señaladas por la AEAT o si procede su inaplicación por ser las mismas





contrarias al Derecho de la Unión Europea conforme a lo señalado por el TJUE y el TS, y en consecuencia, reconocer la aplicación de la redacción actual de la DA 4º de la LIP en ejercicios anteriores a 2021.

Expuesto lo que antecede, no cabe duda que este TEAC, aunque no puede plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE, está obligado a garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones. Así la sentencia del TJUE de 21-01-2020, asunto C 274/14, expresa:

[...]

Este TEAC ha reflejado en numerosas resoluciones esta obligación, entre otras en la resolución de 26-02-2020, RG 00-04359-2017, tras la citada sentencia del TJUE, pero también el TS se ha referido a ello, por ejemplo, en la sentencia de 16-11-2021, recurso 2871/2020, señalando:

[...]

QUINTO.- Es cierto que tanto la sentencia del TJUE de 03-09-2024, C-127/2012, como las del TS, se refieren al ISD, pero ello no ha sido óbice para que la misma interpretación se haya considerado aplicable al IP por otros Tribunales, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco en su sentencia de 14-11-2022 (rec. 1005/2021): [...]

También en este sentido se ha pronunciado, más recientemente, el TSJ de Asturias en sentencia de 07-02-2025 (rec. 280/2024): [...]

**SEXTO.-** En el mismo sentido, este TEAC considera que, aunque no es aplicable retroactivamente la disposición adicional cuarta de la LIP, en los términos en que ha sido modificada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, sí resulta de aplicación al caso la doctrina del TS que ha motivado la precitada modificación legal, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE.

Y ello, como se señala por los tribunales de justicia, *"en aras de la aplicación directa del Derecho de la Unión Europea por razón de su primacía esto es, sin perjuicio de que, antes o después, se produzca la transposición de ese ordenamiento al Derecho Interno o la acomodación de este al primero"*.

Por tanto, este TEAC considera que las disposiciones del TFUE en materia de libertad de movimiento de capitales, con fundamento en la doctrina del propio TJUE, son plenamente aplicables a la fecha de devengo de IP del ejercicio que aquí se analiza, lo cual conlleva la inaplicación de la disposición adicional cuarta de la LIP en su redacción vigente en dicho ejercicio.

**Este criterio modifica el previo criterio reflejado en las resoluciones de 12-12-2024 (00-05676-2022 y 00-05677-2022) de este mismo TEAC, las cuales habían sido resueltas para un idéntico caso en sentido desestimatorio (rechazando la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en la que se encontraban la mayoría de sus bienes y derechos a los residentes en terceros países).**

En consecuencia, se estiman las alegaciones formuladas, pudiendo el obligado tributario, aún no siendo residente en un Estado Miembro de la UE, optar por la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en la que se encuentren la mayoría de sus bienes y derechos.





Por lo expuesto;

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

### ➔ C) RESOLUCIONES NO REITERADAS

[Criterios relevantes aún no reiterados que no constituyen doctrina a los efectos del artículo 239 LGT]

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

### 👉 IRPF. TEAC. Sala Primera- FECHA: 24.09.2025

■ **ASUNTO:** IRPF. Reducción del rendimiento neto por inicio de actividad económica, prevista en el artículo 32.3 LIRPF. Aplicación del criterio de la STS de fecha 15/10/2020 dictada en el recurso de casación número 1434/2019 sobre el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente". Principio de regularización íntegra. Base de cálculo de la reducción.

■ PROCEDIMIENTO: 00-03694-2022-00

■ CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

■ NATURALEZA: RECURSO ORDINARIO DE ALZADA

■ RECURRENTE: [...]

### CRITERIO

Considerando aplicable también a este caso el criterio de la STS de fecha 15/10/2020 dictada en el recurso de casación número 1434/2019 -alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente"-, en aplicación del principio de regularización íntegra la reducción del 20% del rendimiento neto por inicio de actividad económica, prevista en el artículo 32.3 LIRPF, debe ser calculada sobre el rendimiento neto positivo resultante tras la comprobación inspectora de la actividad.

En relación con la reducción del 20% por mantenimiento de empleo, prevista en la DA 27ª LIRPF, Resolución TEAC de 22-04-2024, RG 1822/2022.

### ➔ RESOLUCIÓN

En conclusión, procede la estimación parcial del presente recurso de alzada, anulando la resolución del TEAR impugnada en el mismo en todo lo que se oponga a lo ahora expuesto, y en particular:

- se anulen los acuerdos de liquidación subyacentes para que sean sustituidos por otros en los que, en su caso, se reconozcan las reducciones previstas en los artículos 23.2 y 32.3 LIRPF y se mantenga en los mismos términos el resto de la regularización; y

- se confirme el acuerdo sancionador derivado del incumplimiento de las obligaciones de documentación en materia de operaciones vinculadas





- se anule la sanción por dejar de ingresar y se dicte otra en la que los cálculos se adapten a la nueva regularización.

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.

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



## IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS (IAE)

### 👉 IAE. TEAC. Sala Segunda. FECHA: 18.09.2025

■ **ASUNTO:** IAE. Aplicación de la exención regulada en el apartado 1 c) del artículo 82 del TRLRHL. Cálculo de la cifra de negocios. Eliminación de operaciones intragrupo.

■ **PROCEDIMIENTO:** 00-08251-2024-00

■ **CONCEPTO:** IAE

■ **NATURALEZA:** RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

■ **RECLAMANTE:** [...]

### CRITERIO

De acuerdo con el apartado 1 c) del artículo 82 del TRLRHL cuando una entidad forme parte de un grupo de sociedades "el importeneto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo".

En consecuencia, de acuerdo con la citada disposición, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades, el importe neto de la cifra de negocios del mismo se calculará como la suma del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, sin tener en cuenta las eliminaciones de las posibles operaciones intergrupo.

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, V0246-05, de 18 de febrero de 2005.

### → RESOLUCIÓN

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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

### 👉 IAE. TEAC. Sala Segunda. FECHA: 18.09.2025

■ **ASUNTO:** IAE. Aplicación de la exención regulada en el apartado 1 c) del artículo 82 del TRLRHL. Cálculo de la cifra de negocios. Integración de ingresos derivados de una actividad no incluida en el epígrafe al que no se aplica la exención.





- PROCEDIMIENTO: 00-02751-2023-00
- CONCEPTO: IAE
- NATURALEZA: RECURSO ORDINARIO DE ALZADA
- RECURRENTE: [...]

### CRITERIO

De acuerdo con el apartado 1 c) del artículo 82 del TRLRHL estarán exentas del IAE aquellas entidades que, siendo sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, hubieran tenido una cifra de negocios en el período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por tales impuestos hubiese finalizado el año anterior aquel en el que se devenga el IAE, inferior a 1.000.000 de euros.

El término cifra de negocios es un concepto contable que, a efectos del IAE, se determina conforme a la normativa a la que se remiten las reglas contenidas en el artículo 82 del TRLRHL. Para su cálculo deben de tenerse en cuenta todas las actividades económicas ejercidas por el sujeto pasivo.

### → RESOLUCIÓN

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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

### 👉 IAE. TEAC. Sala Segunda. FECHA: 18.09.2025

■ **ASUNTO:** IAE. Cálculo de la cuota variable correspondiente a las actividades encuadradas en el grupo 833 de la tarifa del impuesto. Consideración de una aportación no dineraria efectuada a una Sociedad como enajenación a efectos de cálculo de la cuota variable.

- PROCEDIMIENTO: PROCEDIMIENTO: 00-05867-2023-00
- CONCEPTO: IAE
- NATURALEZA: RECURSO ORDINARIO DE ALZAD
- RECURRENTE: [...]

### CRITERIO

El Grupo 833 tiene dos cuotas, una fija que se pagará independientemente de que la entidad realice ventas de terrenos o no y una cuota variable que será el resultado de aplicar un tipo fijo a los metros cuadrados de terreno enajenados.

De acuerdo con la nota común al grupo 833 la parte variable de la cuota se exigirá al formalizarse las enajenaciones, cualquiera que sea la clase de contrato y forma de pago convenida".





A estos efectos debe entenderse por enajenación cualquier acto traslativo de dominio, es decir, es un acto jurídico mediante el cual se transmite a un tercero la propiedad de un bien ya sea de forma onerosa (a cambio de un precio) o gratuita (sin precio). Por tanto, una enajenación puede revestir distintas formas como la compraventa, la cesión o la donación.

De acuerdo con la jurisprudencia civil y contencioso-administrativa, junto con la doctrina civil, una aportación no dineraria constituye una transmisión, es decir, "un acto traslativo de la propiedad en virtud del cual los socios o accionistas de una sociedad mercantil enajenan activos, distintos al dinero, a cambio de sociales o de acciones, respectivamente, perdiendo en consecuencia su poder de disposición sobre los bienes entregados, que se incorporan al patrimonio de la sociedad".

Como consecuencia de ello, la transmisión de estos inmuebles a través de la aportación no dineraria debe formar parte del cálculo de la cuota variable del Grupo 833.

Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 13 de junio de 2018

Jurisprudencia: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 20 de octubre de 2011 (núm. recurso 164/2008).

### → **RESOLUCIÓN**

En conclusión, la realización de una aportación no dineraria es una enajenación en el sentido de lo dispuesto en la nota común al grupo 833 de las Tarifas, lo que conduce a considerar que procede la aplicación de la cuota variable por la superficie de los 383.606 metros cuadrados de terrenos aportados, debiéndose desestimar las alegaciones presentadas y confirmar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Aragón.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda **DESESTIMAR** el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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

## **III-II DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

**Julio/2025**

### **A) SECCIÓN I (Consultas vinculantes con inclusión de particulares)**

[¡ATENCIÓN!]

*En esta letra A) se incluyen exclusivamente las consultas descargadas de la Base de datos de la Dirección General de Tributos (MH) mediante la utilización de la pestaña «criterio de interés» que figura en el acceso a las indicadas consultas.*

#### **✓ IRPF. Consulta Vinculante V1315-25 (11.07.2025)**

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1315-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1315-25)





■ **Consultante expone que:** es una Consejería de un gobierno autonómico que tiene contratado el servicio de transporte escolar a los centros dependientes de la misma que reciben los alumnos de enseñanza básica pública mediante contratación administrativa con diversas entidades mercantiles adjudicatarias que va a realizar una nueva licitación que también incluirá a alumnos de otros ciclos educativos pero que también tienen derecho al transporte escolar según la normativa autonómica.

■ **Consultante pregunta:** [acerca de la] Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de transporte escolar recibidos por la Consultante. En caso de no encontrarse sujetos, procedimiento para rectificar las cuotas devengadas incorrectamente.

### ■ **Contestación:**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que [...]. El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que [...]. Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido [...].

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que [...].

En consecuencia, las entidades mercantiles que prestan el servicio de transporte escolar objeto de Consulta 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, el artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992, dispone que la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Por su parte, el artículo 78, apartado dos, número 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su actual redacción dada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (BOE de 9 de noviembre), dispone lo siguiente: [...]

Tal y como se señala en la propia exposición de motivos de la Ley 9/2017, el legislador ha considerado necesario excluir, desde su entrada en vigor, de la consideración de subvenciones vinculadas al precio que forman parte de la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto las aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de titularidad pública cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia, como por ejemplo, los servicios de transporte municipal.

3.- Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 19 de enero de 2017, National Roads Authority (NRA, en adelante), Asunto C-344/15, referente a si el hecho de no sujetar al Impuesto sobre el Valor Añadido el cobro de un peaje satisfecho a una autoridad pública que asume directamente la explotación de una autopista de peaje afecta a la competencia con otros operadores privados, analiza los elementos y la circunstancias que deben tenerse en cuenta para determinar que la no sujeción de la





actividad de la Administración Pública puede llevar a distorsiones significativas de la competencia.

De esta forma, en los apartados 39 a 44 de la misma, el Tribunal señala lo siguiente: [...]

Una vez analizados por el Tribunal los elementos que deben valorarse para apreciar la distorsión de la competencia, concluye que en el supuesto analizado en la sentencia NRA no se aprecia dicha distorsión establece las siguientes conclusiones: [...]

Por tanto, la prestación del servicio público gratuito de transporte escolar objeto de consulta que reciben los alumnos de enseñanza básica pública y de otros ciclos que también tienen derecho al mismo no determina una distorsión significativa de la competencia, en las condiciones señaladas.

En consecuencia, las aportaciones que, en su caso, perciban las entidades por la prestación de estos servicios de transporte procedentes de la entidad consultante no tendrán la consideración de subvención directamente vinculada al precio, ni tendrán la consideración de contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, de la información aportada por la entidad consultante parece inferirse que existen contratos ya adjudicados a operadores de transporte escolar en los que se consideró que las operaciones objeto de consulta se encontraban sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de los cuales ya se ha repercutido erróneamente la cuota del Impuesto.

No obstante, en la medida en que, según lo expuesto, las mismas no se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos deberán rectificar las facturas expedidas en las que se haya repercutido erróneamente el Impuesto.

En relación con la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, debe señalarse que según el artículo 89 de la Ley 37/1992: [...]

De este modo, los sujetos pasivos tienen obligación de rectificar las cuotas impositivas repercutidas tanto si el importe de las mismas se ha determinado improcedentemente como si procede la modificación de la base imponible, y, en ambos casos, siempre que se hubiera emitido la factura correspondiente en el plazo de un año desde la fecha de devengo del impuesto, conforme al artículo 88. Cuatro de la Ley 37/1992, como ha fijado la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en las resoluciones de 17 de noviembre de 2015 (RG 00/02137/2013) y de 8 de noviembre de 2011 (RG 00/00789/2010), y la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2011 (recurso n.º 3954/2009), salvo que el destinatario acepte esa repercusión conforme a la resolución del TEAC de 9 de junio de 2020 (RG 00/06310/2016) y de 21 de junio de 2012 (RG 00/00114/2010) y las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009 (recurso n.º 2231/2006) y de 5 de diciembre de 2011 (recurso n.º 3954/2009).

En consecuencia, en el presente caso, al haberse producido una determinación incorrecta de las cuotas repercutidas 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.

5.- En cuanto al plazo para efectuar tal rectificación, de acuerdo con lo señalado por el artículo 89. Unode la Ley 37/1992, la misma debe hacerse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las





circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible conforme al artículo 80, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80. No obstante, debe señalarse que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) fijada en las resoluciones de 25 de septiembre de 2018 (RG 00/02996/2015) y de 18 de julio de 2013 (RG00/00830/2013), de acuerdo con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de abril de 2018, asunto C-8/17, Biosafe y Flexipiso, dicho plazo se interrumpe con el inicio de un procedimiento de comprobación que afecte al Impuesto devengado, así como la resolución de dicho procedimiento y cualquier recurso que se interponga respecto de tal resolución o las resoluciones o sentencias que se dicten resolviendo tales recursos.

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 apartado anterior.

De este modo, de haber transcurrido dicho plazo, no se podrá rectificar las cuotas impositivas repercutidas.

6.- En cuanto a la forma de documentar la rectificación, según el artículo 89.Cuatro de la Ley 37/1992: [...]

En este sentido, el artículo 15 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), impone al obligado a emitir la factura la obligación de emitir la correspondiente factura rectificativa.

No obstante, debe advertirse que, de instar el consultante la rectificación conforme a lo previsto en el siguiente fundamento, el sujeto pasivo no deberá emitir factura rectificativa hasta que resuelva el procedimiento la Administración tributaria y siempre de acuerdo con lo resuelto por la misma.

Sin perjuicio de la obligación de rectificación que incumbe al sujeto pasivo, el consultante también puede instar dicha rectificación.

En este sentido, conforme al artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992: [...]

Por su parte, según el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: [...]

Dicho procedimiento se desarrolla por los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007 (BOE de 5 de septiembre). En concreto, el artículo 129.2 del RGAT prevé la posibilidad de que el obligado tributario que soportó indebidamente cuotas repercutidas inste ese procedimiento de rectificación y el artículo 129.4 del RGAT regula las especialidades en la tramitación de dicho procedimiento en tal caso.

Adicionalmente, el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo) establece la





legitimación para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y para obtener dicha devolución, así como los requisitos para que esta se produzca.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo central, conforme a las resoluciones de 20 de septiembre de 2012 (RG 00/03223/2010) y de 17 de marzo de 2016 (RG 00/03868/2013), la aplicación de la posibilidad prevista por la letra a) anterior exige que la repercusión que se ha de rectificar fuera indebida inicialmente.

Sin embargo, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo 1192/2022 de 27 de septiembre de 2022 (recurso n.º 5052/2020) y las resoluciones del TEAC de 22 de noviembre de 2023 (RG00/06793/2021) y de 27 de septiembre de 2024 (RG 00/02080/2023), cuando la repercusión inicial fue debida conforme a las circunstancias existentes en el momento del devengo fue debida, pero posteriormente acontecen circunstancias que obligan a modificar dicha repercusión, la repercusión ha devenido en indebida.

Por tanto, en el presente caso, se podrá optar por rectificar la repercusión conforme al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.



## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

### ✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V1217-25 (04.07.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1217-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1217-25)

■ **Consultante expone que:** es una entidad mercantil que es la parte deudora en un Plan de Reestructuración preconcursal aprobado y homologado judicialmente en el que se ha incluido una quita del sesenta y cinco por ciento de los créditos respecto a todos los acreedores afectados por el mismo.

■ **Consultante pregunta:** Efectos sobre la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones afectadas por dicho plan de reestructuración preconcursal.

### ■ **Contestación:**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que [...]. El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que [...]. Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [...]. En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que [...]

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- El artículo 80 de la Ley 37/1992 regula la modificación de la base imponible y dispone lo siguiente: [...]





De conformidad con lo anterior, en la medida en que la entidad consultante ha llegado a un acuerdo con sus acreedores en el marco de un Plan de Reestructuración preconcursal para reducir el importe del precio de sus operaciones, con posterioridad al devengo de las operaciones y siempre que no se hubiese iniciado un procedimiento concursal, la base imponible del impuesto se modificará en la cuantía correspondiente, según lo dispuesto en el artículo 80.Dos de la Ley del Impuesto.

En el caso objeto de consulta, indica la consultante que se ha aprobado un plan de reestructuración homologado judicialmente, que establece una quita en el precio de las operaciones realizadas con sus acreedores.

En este sentido, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la contestación vinculante de 10 de abril de 2025, número V0647-25, debe señalarse que los planes de reestructuración se han introducido en la legislación concursal por la Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, la cual dispone en su exposición de motivos que los planes de reestructuración son "un instrumento preconcursal, dirigido a evitar la insolvencia, o a superarla, que posibilita una actuación en un estadio de dificultades previo al de los vigentes instrumentos preconcursales, sin el estigma asociado al concurso y con características que incrementan su eficacia".

Concretamente, los planes de reestructuración se encuentran regulados dentro del Título II de dicho Libro Segundo que regula la comunicación de apertura de negociaciones con los acreedores en los supuestos preconcursales y, en particular, el artículo 585 del texto refundido dispone lo siguiente:

[...]

Por otra parte, dentro del Título III del Libro Segundo, el artículo 614 del texto refundido define el concepto de los planes de reestructuración de la siguiente manera: [...].

Por su parte, el artículo 616 del mismo texto legal, en relación con los créditos afectados por los planes de reestructuración, dispone lo siguiente: [...].

En relación con la aprobación del plan de reestructuración, el artículo 629.1 del texto refundido establece lo siguiente: [...]

3.- No obstante lo anterior, resulta conveniente señalar que el artículo 80.Cuatro de la Ley del Impuesto establece lo siguiente en relación con los créditos incobrables: [...]

A estos efectos, debe señalarse que el acuerdo alcanzado entre las partes en el marco del plan de reestructuración preconcursal objeto de consulta deberá considerarse como uno de los supuestos de acuerdo con el deudor previstos en el párrafo segundo del artículo 80.Cuatro.C) de la Ley del Impuesto que determinará, en su caso, para la entidad acreedora la obligación de modificar al alza nuevamente la base imponible del Impuesto mediante la expedición de una factura rectificativa en la que se repercuta la nueva cuota procedente.

4.- Por su parte, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en artículo 89 de la Ley 37/1992, conforme

De este modo, los sujetos pasivos tienen obligación de rectificar las cuotas impositivas repercutidas tanto si el importe de las mismas se ha determinado improcedentemente





como si procede la modificación de la base imponible, y, en ambos casos, siempre que se hubiera emitido la factura correspondiente en el plazo de un año desde la fecha de devengo del impuesto, conforme al artículo 88. Cuatro de la Ley 37/1992, como ha fijado la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en las resoluciones de 17 de noviembre de 2015 (RG 00/02137/2013) y de 8 de noviembre de 2011 (RG 00/00789/2010), y la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2011 (recurso n.º 3954/2009), salvo que el destinatario acepte esa repercusión conforme a la resolución del TEAC de 9 de junio de 2020 (RG 00/06310/2016) y de 21 de junio de 2012 (RG 00/00114/2010) y las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009 (recurso n.º 2231/2006) y de 5 de diciembre de 2011 (recurso n.º 3954/2009).

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, las entidades acreedoras deben 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 cuanto al plazo para efectuar tal rectificación, de acuerdo con lo señalado por el artículo 89. Uno de la Ley 37/1992, la misma debe hacerse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible conforme al artículo 80, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80. No obstante, debe señalarse que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) fijada en las resoluciones de 25 de septiembre de 2018 (RG 00/02996/2015) y de 18 de julio de 2013 (RG 00/00830/2013), de acuerdo con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de abril de 2018, asunto C-8/17, Biosafe y Flexipiso, dicho plazo se interrumpe con el inicio de un procedimiento de comprobación que afecte al Impuesto devengado, así como la resolución de dicho procedimiento y cualquier recurso que se interponga respecto de tal resolución o las resoluciones o sentencias que se dicten resolviendo tales recursos.

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 párrafo anterior.

De este modo, de haber transcurrido dicho plazo, no se podrá rectificar las cuotas impositivas repercutidas.

A estos efectos, el artículo 649 del texto refundido de la Ley Concursal regula los efectos del plan de reestructuración una vez ha sido homologado por el juez y dispone que los efectos "se extienden inmediatamente a todos los créditos afectados, al propio deudor y, si fuera sociedad, a sus socios, aunque el auto no sea firme".

Respecto de la publicidad del auto de homologación, el artículo 648 establece que "el auto de homologación del plan se publicará de inmediato en el Registro público concursal".

5.- En cuanto a la forma de documentar la rectificación, según el artículo 89. Cuatro de la Ley 37/1992: [...]





En este sentido, según el artículo 15 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):

6.- Por último, en relación con la forma de proceder a la rectificación, según el artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992: [...]

“(…)

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo central, conforme a las resoluciones de 20 de septiembre de 2012 (RG 00/03223/2010) y de 17 de marzo de 2016 (RG 00/03868/2013), la aplicación de la posibilidad prevista por la letra a) anterior exige que la repercusión que se ha de rectificar fuera indebida inicialmente.

Sin embargo, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo 1192/2022 de 27 de septiembre de 2022 (recurso n.º 5052/2020) y las resoluciones del TEAC de 22 de noviembre de 2023 (RG00/06793/2021) y de 27 de septiembre de 2024 (RG 00/02080/2023), cuando la repercusión inicial fue debida conforme a las circunstancias existentes en el momento del devengo, pero posteriormente acontecen circunstancias que obligan a modificar dicha repercusión, la repercusión habría devenido en indebida. Por tanto, en tal caso, se podrá optar por rectificar la repercusión conforme al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

A este respecto, debe señalarse que tal opción ha de efectuarse a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, desarrollado por los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre). Adicionalmente, el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo) establece la legitimación para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y para obtener dicha devolución, así como los requisitos para que esta se produzca.

En este sentido, no se podrá presentar la autoliquidación rectificativa a que hace referencia el primer párrafo del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, puesto que este supuesto está excluido de dicha autoliquidación rectificativa conforme al artículo 74 bis del Reglamento del Impuesto sobre el valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), introducido por la disposición final 3 del 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): [...]





En consecuencia, el presente caso, se podrá optar por cualquiera de las dos posibilidades previstas por las letras a) y b) del artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992.

No obstante, debe advertirse que, de optar por la posibilidad prevista por la letra a), no se deberá emitir factura rectificativa conforme a lo señalado en el fundamento anterior hasta que resuelva el procedimiento la Administración tributaria y siempre de acuerdo con lo resuelto por la misma.

Por su parte, en caso de que opte por la posibilidad prevista por la letra b) de la Ley 37/1992, una vez efectuada la rectificación en el plazo de cuatro años citado, el sujeto pasivo cuenta con un plazo de un año para regularizar la situación tributaria, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo 164/2018 de 5 de febrero de 2018 (n.º recurso 646/2017), la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 2019 (RG 00/09911/2015) y la contestación vinculante de esta Dirección General de 9 de abril de 2024, consulta número V0563-24.

## ✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V1265-25 (09.07.202)

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1265-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1265-25)

■ **Consultante expone que:** va a realizar una venta de productos a una empresa de Panamá. Estos productos se fabrican por otra empresa, establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. El transporte terrestre se realizará desde la sede de la fabricante hasta el puerto de Cartagena, donde se embarcará con destino a Panamá, por una empresa de transporte terrestre que facturar sus servicios a la consultante. Para documentar la operación se hará constar en el Documento Único Aduanero (DUA) en la casilla 2 (expedidor/exportador) a la empresa fabricante del producto, emitiendo ésta a la consultante factura exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. En la casilla 44 (indicaciones especiales / documentos presentados / certificados y autorizaciones) se indicará a la consultante como vendedora/distribuidora de los productos. Esta expedirá factura a la compradora en Panamá, también sin repercutir el Impuesto

■ **Consultante pregunta:** [sobre la] sujeción y exención de las operaciones descritas del Impuesto sobre el Valor Añadido y si es correcta la cumplimentación del DUA de exportación. Exención del servicio de transporte terrestre que se presta ala consultante; forma de documentar la salida de las mercancías, fecha a partir de la cual se computa el plazo de tres meses para que las mismas abandonen el territorio de la Comunidad y como consecuencias del incumplimiento de dicho plazo.

### ■ Contestación:

A.- En relación con las cuestiones relativas al comercio exterior y, en concreto, la cumplimentación del Documento Único Aduanero se informa de lo siguiente:

1.- El Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión (DO L 343 de 29.12.2015, p. 1/557), en su artículo 1.19 define el exportador como: [...]





De acuerdo con la letra b), inciso i), y a la vista del contenido de la consulta formulada, debemos concluir que tanto la consultante como la empresa fabricante podrían tener la consideración de exportador y, por tanto, aparecer como tal en la declaración en aduana para la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de exportación.

En este sentido es importante señalar que, a estos efectos y tratándose de ventas en cadena, la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, recoge las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA) (BOE de 17 de julio), en las que establece a efectos de las instrucciones relativas a las diferentes casillas del documento, dentro del Capítulo 3º.

En relación con la casilla 44, las referidas instrucciones señalan lo siguiente: [...]

Así, en el Apéndice XV de la citada Resolución se prevé lo siguiente, distinguiendo, a estos efectos, el supuesto previsto en el artículo 21.1º y el previsto en el 21.2º de la Ley: [...]

Por tanto, es correcta la opción de que la empresa fabricante conste como exportadora en la casilla 2 del DUA, y, efectivamente, en ese caso la consultante tendría que aparecer identificada en la casilla 44 del DUA.

2.- Se recuerda que en la materia aduanera la consulta tributaria tiene carácter no vinculante, de conformidad con lo previsto en el artículo 88.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general Tributaria (BOE del 18 de diciembre) que dispone: [...]

Con carácter general, este Centro directivo le informa que las cuestiones que se susciten en relación con la cumplimentación del DUA deberá plantearlas ante el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Avenida de Llano Castellano, 17, 28034 Madrid.

B.- En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa de lo siguiente:

3.- De acuerdo con el artículo 21 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre): [...]

El desarrollo reglamentario de esta exención se efectúa por el artículo 9 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre).

En relación con la exención contemplada en el artículo 21 de la Ley 37/1992, tal y como reiteradamente ha establecido este Centro directivo (entre otras, en la contestación vinculante de 15 de mayo del 2015 y número V1497-15) [...]

En concreto, respecto de las ventas en cadena, este Centro directivo ha señalado también (por todas, la contestación vinculante de 10 de marzo de 2015 y número de referencia V0785-15, que la primera entrega efectuada por el primer transmitente de la cadena, establecido en el territorio de aplicación del impuesto, estará exenta siempre que el transporte de los bienes fuera de la Comunidad se vincule dicha entrega y así quede acreditado por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, fundamentalmente, con la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar el proveedor como exportador, en nombre propio, en el DUA de exportación, y lo anterior "tanto si el transporte desde el almacén de la consultante hasta la aduana de salida, lo realiza la propia consultante su cliente establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, o un





tercero por cuenta de cualquiera de los dos, y ya se haga cargo del transporte internacional, la consultante, su cliente, o un tercero por cuenta de cualquiera de los dos”.

La correcta aplicación de la exención exige la concurrencia del resto de requisitos previstos en la Ley y el Reglamento del impuesto y, en particular, debe producirse la salida efectiva de los bienes fuera del territorio de la Comunidad. A estos efectos, el artículo 9 del Reglamento del impuesto exige que el transmitente deberá conservar a disposición de la Administración, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las copias de las facturas, los contratos o notas de pedidos, los documentos de transporte, los documentos acreditativos de la salida de los bienes y demás justificantes de la operación.

4.- Respecto del tratamiento fiscal de las entregas subsiguientes a aquella que queda exenta, debe recordarse también que este Centro directivo ha señalado (por todas, en la contestación vinculante de 22 de marzo del 2010 y número V0550-10) que, en el caso de ventas en cadena en la que unos mismos bienes son objeto de varias transmisiones con anterioridad a su expedición fuera del territorio de la Comunidad, las entregas que tengan lugar con posterioridad a aquella que queda exenta en virtud del artículo 21 de la Ley 37/1992, estarán no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, aplicando lo anterior al supuesto objeto de consulta, habrá que estar a cuál de las entregas de la cadena que se describe se vincula de forma efectiva el transporte de las mercancías con destino fuera de la Comunidad, pudiéndose probar este extremo por cualquier medio de prueba admitido en derecho y fundamentalmente atendiendo a la documentación aduanera de la exportación es la que deberá constar o bien el transmitente de esa entrega, pretendidamente exenta, como exportador en nombre propio en aplicación del artículo 21.1º de la Ley 37/1992 o bien el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto en aplicación del artículo 21.2º de la Ley 37/1992.

## ✓ IVA. 3ª Consulta Vinculante V1266-25 (09.07.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1266-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1266-25)

■ **Consultante expone que:** es una entidad mercantil que va a transmitir una finca urbana de uso hotelero, que incluirá una zona verde pública que tendrá que ser ejecutada por el propietario de la finca. La finca, que no ha sido edificada, ha estado arrendada como aparcamiento de vehículos. Por otra parte, con carácter previo a la edificación será necesario acometer una propuesta de transformación urbanística de reforma interior (mediante el correspondiente Plan Especial de Reforma Interior) que supondrá la ejecución de nuevas obras de urbanización, sin que se hayan iniciado la ejecución material de tales obras.

■ **Consultante pregunta:** Si la transmisión de dicha parcela con destino a una edificación hotelera se encontraría sujeta y, en su caso, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. En su caso, si resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo del Impuesto.

■ **Contestación: 1.-** El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que [...]. El





apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que [...]. Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992 [...].

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece [...]

En consecuencia, la entidad transmitente de la finca y la consultante tienen 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con la entrega de la finca objeto de consulta, debe señalarse que artículo 20.º de la Ley 37/1992 establece que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones: [...]

Por otra parte, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 6 de junio de 2018, consulta V1546-18, que la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes lo que determinará distinto tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso el objeto de la entrega serán terrenos que se encuentran en la situación básica de suelo rural conforme a lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre).

b) Una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de solares, en cuyo caso el objeto de entrega son terrenos en curso de urbanización o urbanizados.

c) Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables, en los términos previstos en la Ley, por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

3.- En cada uno de los supuestos señalados en el número anterior de esta contestación la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido será la siguiente:

1º Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre (Recurso de casación 7938/99) y 8 de noviembre de 2004 (Recurso de casación 2327/99), se ha de entender que "el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que





sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado (...).”.

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que solo se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la consulta vinculante de 17 de junio de 2005, número V1175-05, que [...].

Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

2º Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando éste esté ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni desolares.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior.

En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

Lo anterior será también de aplicación cuando la entrega se refiere a un terreno ya urbanizado pero que por circunstancias urbanísticas deba ser de objeto de nueva urbanización.

No obstante, este último criterio relativo a los terrenos que deban ser objeto de una nueva urbanización ha sido modificado recientemente, según se puso de manifiesto en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, consulta V2059-20, de manera que si, para obtener de nuevo la condición de edificables, unos terrenos previamente urbanizados





tienen que ser objeto de una nueva urbanización, los mismos se considerarán urbanizados. Por tanto, su transmisión estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que se hubiera iniciado el nuevo proceso urbanizador en los términos anteriormente expuestos, en cuyo caso, dicha transmisión estará sujeta y no exenta del mismo.

3º Cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta, pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- De la información aportada en relación con el supuesto objeto de consulta, parece inferirse que la referida parcela se encuentra incluida en una propuesta de actuación de transformación urbanística de reforma interior, que se realizará mediante la tramitación del correspondiente Plan Especial de Reforma Interior, sin que en la fecha de transmisión se hayan iniciado las nuevas obras de urbanización sobre dichos terrenos.

A estos efectos, un Plan de Reforma Interior comprende aquellas actuaciones en suelo urbano que tienen por objeto una nueva ordenación urbanística en un ámbito por causa de obsolescencia de los servicios, degradación del entorno, necesidad de modificar los usos existentes o análogas que hagan necesaria la reforma o renovación de la urbanización del ámbito.

En este sentido, en determinadas supuestos excepcionales, cuando para que una finca previamente urbanizada obtenga nuevamente la condición de edificable sea necesario acometer un nuevo proceso urbanístico y cuyas obras materiales aún no se hubieran iniciado en el momento de su transmisión, es criterio de este Centro directivo que su entrega, cuando esté sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, estará exenta en aplicación del referido artículo 20.Uno.2º de la Ley 37/1992.

En efecto, en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, a consulta número V2059-20, en el que el plan urbanístico en el que se hallaban enclavados unos terrenos objeto de consulta que fue declarado nulo en virtud de sentencia judicial, habiendo sido confirmada dicha nulidad mediante sentencia del Tribunal Supremo, se señaló que si para obtener de nuevo la condición de edificables, unos terrenos previamente urbanizados tenían que ser objeto de una nueva urbanización derivada de la referida nulidad, los mismos no se considerarán urbanizados a efectos de la aplicación de la exención.

La misma conclusión se estableció en la contestación vinculante de 5 de mayo de 2022, consulta V0986-22, en relación con la transmisión de unos terrenos que se encontraban ya urbanizados y estaban enclavados en el ámbito de un Plan General de Ordenación Urbana que había sido objeto de una Modificación Puntual que, aunque no alteraba la clasificación del suelo, suponía la necesidad de acometer un conjunto de obras de urbanización con base en un nuevo Proyecto de Urbanización, cuya ejecución los terrenos transmitidos no podrían ser de nuevo edificables.





En consecuencia, en el supuesto objeto de consulta, en la medida en que, a falta de otros elementos de prueba, parece deducirse que para que la finca objeto de consulta obtenga de nuevo la condición de edificable sea necesaria la ejecución de un nuevo proceso urbanizador, y sin que a estos efectos se hayan iniciado materialmente las nuevas obras de urbanización, su entrega estará sujeta, pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, si la finca conforme a los criterios reproducidos en el punto anterior de esta contestación tiene la consideración de un solar edificable, urbanizado o en curso de urbanización, su entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto.

5.- Por otra parte, si la entrega de la finca se encontrase exenta según lo dispuesto en los apartados anteriores de esta contestación, debe señalarse que el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 establece que: [...].

El desarrollo reglamentario de este precepto se contempla en el artículo 8, apartado 1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que declara lo siguiente: [...]

Por lo tanto, si la entrega objeto de consulta se encontrase exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido por resultarle de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto en los términos expuestos en los apartados anteriores de esta contestación, podría renunciarse a dicha exención siempre que se cumpliesen los requisitos previstos en el artículo 20.Dos de la Ley y 24 del Reglamento del Impuesto.

Por último, debe tenerse en cuenta que en el supuesto de que se renunciase a la aplicación de la exención en los términos contenidos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, sería de aplicación, en relación con el sujeto pasivo de la transmisión, lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, letra e) del mismo texto legal, que dispone: [...]

En este sentido, el artículo 24 quater del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en relación con la aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo, lo siguiente: [...]

En el caso de inversión del sujeto pasivo el transmitente del inmueble no repercutirá en factura cantidad alguna en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo incluir en la misma la mención "inversión del sujeto pasivo" como prevé el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

En conclusión, cumplidos los requisitos establecidos al efecto en el artículo 20 apartado dos de la Ley 37/1992 y en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, la transmisión del inmueble estará sujeta y no exenta del Impuesto, siendo el sujeto pasivo del Impuesto el empresario o profesional adquirente, en la medida que la citada vivienda se fuese a afectar a la actividad empresarial del mismo.

6.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado



"Calificador Inmobiliario", creado para resolver las principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "Calificador inmobiliario" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.sede.agenciatributaria.gob.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/wpl/AVAC-CALC/CalificadorInmobiliario>

### ✓ IVA. 4ª Consulta Vinculante V1269-25 (09.07.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1269-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1269-25)

■ **Consultante expone que:** es una sociedad que dispone de un local que está arrendado y ha venido expidiendo las facturas correspondientes al arrendamiento aplicando la correspondiente retención del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, la parte arrendataria del local no declaró las retenciones y mediante recurso ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha resultado acreditado que la parte arrendataria no está obligada a practicar e ingresar las retenciones por lo que la retención incluida en las facturas expedidas resulta incorrecta.

■ **Consultante pregunta:** si debe expedir facturas rectificativas

■ **Contestación:** 1.- Esta contestación se limita a las cuestiones relativas a la normativa de facturación, sin perjuicio lo establecido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades en relación con la obligación del retenedor obligado a ingresar a cuenta de expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas, o de los ingresos a cuenta efectuados, que deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad al inicio del plazo de declaración del Impuesto. Así como, la obligación de los pagadores de comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicados en el momento en que satisfagan las rentas con indicación del porcentaje aplicado.

2.- El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29) dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: "3º.) Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente."





El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre). El artículo 6 del mencionado Reglamento, que regula el contenido de las facturas, dispone lo siguiente: [...].

En base a la escasa información aportada, en el supuesto considerado parece que la factura cumpliría con los requisitos previstos en el artículo 6 del Reglamento de facturación.

3.- No obstante, debe señalarse que las facturas rectificativas se regulan en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación en los siguientes términos: [...].

De acuerdo con lo expuesto, sólo existe obligación de expedir una factura rectificativa en los supuestos expresamente contemplados en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Debe señalarse que es causa de rectificación de las facturas la consignación errónea de cualquier dato o requisito obligatorio que se consigne en las mismas. Por tanto, en caso de que se haya consignado de manera incorrecta alguna de las menciones obligatorias de la factura indicadas anteriormente será necesaria la expedición de una factura rectificativa que deberá constar en serie específica de factura.

Sin embargo, si en atención a lo dispuesto en el punto anterior de la presente contestación la factura objeto de consulta parece que cumpliría los requisitos previstos en el artículo 6 del Reglamento de facturación, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa.

Con independencia de lo anterior, este Centro directivo ha manifestado en su contestación vinculante de 11 de marzo de 2011, consulta número V0611-11, que la existencia de causas tasadas, que motivan la obligación de expedir una factura rectificativa, no impide que voluntariamente se puedan rectificar las facturas previamente expedidas, cuando se trate de una causa justificada y siempre que dicha práctica permita garantizar la correspondiente comprobación por parte de la Administración tributaria, si bien, en estos casos de modificación voluntaria de una factura previamente expedida no se estará ante la expedición de una factura rectificativa, en los términos y con los requisitos contenidos en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, pues de acuerdo con el apartado 6 del mencionado precepto, sólo las facturas que deban ser objeto de rectificación obligatoria por las causas previstas en los apartados 1 y 2 del mencionado artículo 15, son las que tienen la consideración de facturas rectificativas.

Por tanto, en el supuesto de que no concurren las causas de rectificación obligatoria de una factura, contenidas en los apartados 1 y 2 del artículo 15 del mencionado Reglamento, como podía suceder en casos en los que se expida una factura erróneamente por una operación que nunca llegó a realizarse, y procede su anulación, se está ante un supuesto de sustitución de aquella factura por otra que la anula, que en ningún caso tendrá el carácter de factura rectificativa. Lo mismo ocurriría en el supuesto considerado, si se sustituyen las facturas expedidas con anterioridad incluyendo una retención que no debió aplicarse por unas nuevas facturas en las que no se incluya dicha retención.

## ✅ IVA. 5ª Consulta Vinculante V1402-25 (22.07.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1402-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1402-25)





■ **Consultante expone que:** es un agente de aduanas que actúa en representación directa (en nombre y por cuenta ajena), interviniendo en operaciones en las que se produce una primera venta entre dos sociedades, ambas con número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (NIF-IVA) atribuido por la Administración tributaria española, en la que se aplica la exención del artículo 21 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, como exportación efectuada en condiciones FCA instalaciones del vendedor, situadas en España. A continuación se produce una segunda venta, en la que el comprador de la transacción anterior vende los bienes a un adquirente no establecido en la Unión Europea, en las mismas condiciones de la primera operación (FCA instalaciones del primer vendedor). El transporte de la mercancía se produce directamente de las instalaciones del primer vendedor al adquirente final fuera del Territorio Aduanero de la Unión, siendo este comprador último quien contrata y paga dicho transporte, pasando por un recinto aduanero español para presentar declaración 1402 de exportación.

■ **Consultante manifiesta que:** también interviene en operaciones que siguen el mismo esquema descrito, pero en las que el destinatario de la primera venta y proveedor en la segunda está establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea.

■ **Consultante pregunta:** Tributación de las operaciones descritas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como si la misma varía en caso de que la mercancía sea despachada en un local autorizado para mercancías a la exportación (conocido como LAME), sito en las instalaciones del primer vendedor; es decir, si el incoterm fuera "FCA, LAME sito en instalaciones 1º vendedor ESP". Determinación de quién es el exportador según el art. 1.19) RDCAU, así como qué valores, exportador, destinatario y claves han de declararse en la exportación en ambas operativas, de acuerdo con la Resolución de 11 de julio de 2014 de la AEAT, en relación con la formalización del DUA.

### ■ **Contestación:**

A.- En relación con las cuestiones relativas al comercio exterior, se informa de lo siguiente:

1.- Por lo que se refiere a la figura del local autorizado para la exportación de mercancías, esta no está definida en la normativa aduanera, sino que es el nombre con el que las autoridades aduaneras españolas y los operadores económicos se refieren al lugar en el que se han de presentar las mercancías que van a ser exportadas.

A este respecto debemos tener en cuenta que el artículo 267 del Código Aduanero de la Unión prevé que: [...].

Además, el artículo 5.33 del Código Aduanero de la Unión define la presentación en aduana como "la notificación a las autoridades aduaneras de la llegada de las mercancías a la aduana, o a cualquier otro lugar designado o autorizado por aquellas, y de su disponibilidad para los controles aduaneros".

Por tanto, en operaciones como las descritas por la consultante, las mercancías deben ponerse a disposición de las autoridades aduaneras para el caso en que proceda realizar algún control sobre las mismas. El lugar donde esto sucede es un lugar designado o autorizado por dichas autoridades, y que, como decíamos, en el caso de operaciones de exportación comúnmente se denominan: local autorizado para la exportación de mercancías.





Desde el punto de vista de la normativa aduanera el lugar en que se efectúa la presentación de las mercancías tiene relevancia, especialmente en lo que se refiere al movimiento posterior de esas mercancías y la forma en que ese movimiento ha de documentarse.

2.- Por lo que se refiere a la determinación del exportador, el artículo 1.19 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión (DO L 343 de 29.12.2015, p. 1/557), define el exportador como: [...]

Esta definición se incorporó al Reglamento Delegado mediante el Reglamento Delegado (UE)2018/1063 de la Comisión, de 16 de mayo de 2018, que modifica y corrige el Reglamento Delegado(UE) 2015/2446 por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del código aduanero de la Unión (DO L 192 de 30.7.2018, p. 1/28), que en su segundo considerando señalaba:

[...]

Esta materia ya ha sido objeto de interpretación por la Dirección General de Tributos en la respuesta a la consulta, no vinculante, 0011-19, en la que se señala: [...]

De acuerdo con todo lo anterior, el exportador será la persona que las partes determinen siempre que esté establecido en el territorio aduanero de la Unión. A falta de ese acuerdo deberemos acudir a lo previsto en la letra b) del artículo 1.19 del Reglamento Delegado.

3.- En este sentido es importante señalar que, a estos efectos y tratándose de ventas en cadena, la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, recoge las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA) (BOE de 17 de julio), en las que establece a efectos de las instrucciones relativas a las diferentes casillas del documento, dentro del Capítulo 3º.

En relación con la casilla 44, las referidas instrucciones señalan lo siguiente: [...]

4.- Por último, se recuerda que en la materia aduanera la consulta tributaria tiene carácter no vinculante, de conformidad con lo previsto en el artículo 88.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre) que dispone: [...].

El desarrollo reglamentario de esta exención se efectúa por el artículo 9 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre).

En relación con la exención contemplada en el artículo 21 de la Ley 37/1992, tal y como reiteradamente ha establecido este Centro directivo (entre otras, en la contestación vinculante de 15 de mayo del 2015y número V1497-15), "para que la exención sea aplicable a la operación por la que se cuestiona en el escrito de la consulta deben darse alguna de las dos siguientes situaciones: [...].

En concreto, respecto de las ventas en cadena, este Centro directivo ha señalado también (por todas, la contestación vinculante de 10 de marzo de 2015 y número de referencia V0785-15, que la primera entrega efectuada por el primer transmitente de la cadena,



establecido en el territorio de aplicación del impuesto, estará exenta siempre que el transporte de los bienes fuera de la Comunidad se vincule a dicha entrega y así quede acreditado por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, fundamentalmente, con la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar el proveedor como exportador, en nombre propio, en el DUA de exportación, y lo anterior "tanto si el transporte desde el almacén de la consultante hasta la aduana de salida, lo realiza la propia consultante o su cliente establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, o un tercero por cuenta de cualquiera de los dos, y ya se haga cargo del transporte internacional, la consultante, su cliente, o un tercero por cuenta de cualquiera de los dos".

La correcta aplicación de la exención exige la concurrencia del resto de requisitos previstos en la Ley y el Reglamento del impuesto y, en particular, debe producirse la salida efectiva de los bienes fuera del territorio de la Comunidad. A estos efectos, el artículo 9 del Reglamento del impuesto exige que el transmitente deberá conservar a disposición de la Administración, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las copias de las facturas, los contratos o notas de pedidos, los documentos de transporte, los documentos acreditativos de la salida de los bienes y demás justificantes de la operación.

6.- Respecto del tratamiento fiscal de las entregas subsiguientes a aquella que queda exenta, debe recordarse también que este Centro directivo ha señalado (por todas, en la contestación vinculante de 22 de marzo del 2010 y número V0550-10) que, en el caso de ventas en cadena en la que unos mismos bienes son objeto de varias transmisiones con anterioridad a su expedición fuera del territorio de la Comunidad, las entregas que tengan lugar con posterioridad a aquella que queda exenta en virtud del artículo 21 de la Ley 37/1992, estarán no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, aplicando lo anterior al supuesto objeto de consulta, habrá que estar a cuál de las entregas de la cadena que se describe se vincula de forma efectiva el transporte de las mercancías con destino fuera de la Comunidad, pudiéndose probar este extremo por cualquier medio de prueba admitido en derecho y fundamentalmente atendiendo a la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar o bien el transmitente de esa entrega, pretendidamente exenta, como exportador en nombre propio en aplicación del artículo 21.1º de la Ley 37/1992 o bien el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto en aplicación del artículo 21.2º de la Ley 37/1992. Una vez que se determine la exención a dicha entrega, las posteriores entregas de la cadena se entenderían no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este criterio no contradice las conclusiones a las que llegó este Centro directivo en la contestación vinculante de 31 de enero de 2020, número V0216-20, y donde la mercantil consultante planteaba la aplicación de la exención a la exportación en unas ventas en cadena y, en concreto, si era de aplicación la misma a la primera de las entregas (la efectuada por el fabricante al intermediario establecido en el territorio de aplicación del Impuesto): [...]

Por tanto, en virtud de la descripción de la operativa descrita en la consulta, si el transporte se vincula a la primera de las entregas y el primer vendedor, por tanto, aparece como exportador en nombre propio, dicha entrega será la sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.





Por el contrario, si el transporte se vincula a la segunda de las entregas, apareciendo el intermediario (comprador en la primer entrega y vendedor en la segunda) como exportador, será dicha entrega del intermediario al cliente final la que estará sujeta y exenta del Impuesto, debiendo, por tanto, el primer vendedor repercutir al intermediario las cuotas correspondientes en la entrega previa, dado a que a esta le correspondería la exención a la exportación.

B.- En relación con las cuestiones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa de lo siguiente:

**5.-** De acuerdo con el artículo 21 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre): [...].

El desarrollo reglamentario de esta exención se efectúa por el artículo 9 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre).

En relación con la exención contemplada en el artículo 21 de la Ley 37/1992, tal y como reiteradamente ha establecido este Centro directivo (entre otras, en la contestación vinculante de 15 de mayo del 2015 y número V1497-15): [...].

En concreto, respecto de las ventas en cadena, este Centro directivo ha señalado también (por todas, la contestación vinculante de 10 de marzo de 2015 y número de referencia V0785-15, que la primera entrega efectuada por el primer transmitente de la cadena, establecido en el territorio de aplicación del impuesto, estará exenta siempre que el transporte de los bienes fuera de la Comunidad se vincule dicha entrega y así quede acreditado por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, fundamentalmente, con la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar el proveedor como exportador, en nombre propio, en el DUA de exportación, y lo anterior "tanto si el transporte desde el almacén de la consultante hasta la aduana de salida, lo realiza la propia consultante o su cliente establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, o un tercero por cuenta de cualquier de los dos, y ya se haga cargo del transporte internacional, la consultante, su cliente, o un tercero por cuenta de cualquiera de los dos".

La correcta aplicación de la exención exige la concurrencia del resto de requisitos previstos en la Ley y el Reglamento del impuesto y, en particular, debe producirse la salida efectiva de los bienes fuera del territorio de la Comunidad. A estos efectos, el artículo 9 del Reglamento del impuesto exige que el transmitente deberá conservar a disposición de la Administración, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las copias de las facturas, los contratos o notas de pedidos, los documentos de transporte, los documentos acreditativos de la salida de los bienes y demás justificantes de la operación.

6.- Respecto del tratamiento fiscal de las entregas subsiguientes a aquella que queda exenta, debe recordarse también que este Centro directivo ha señalado (por todas, en la contestación vinculante de 22 de marzo del 2010 y número V0550-10) que, en el caso de ventas en cadena en la que unos mismos bienes son objeto de varias transmisiones con anterioridad a su expedición fuera del territorio de la Comunidad, las entregas que tengan lugar con posterioridad a aquella que queda exenta en virtud del artículo 21 de la Ley 37/1992, estarán no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, aplicando lo anterior al supuesto objeto de consulta, habrá que estar a cuál de las entregas de la cadena que se describe se vincula de forma efectiva el transporte





de las mercancías con destino fuera de la Comunidad, pudiéndose probar este extremo por cualquier medio de prueba admitido en derecho y fundamentalmente atendiendo a la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar o bien el transmitente de esa entrega, pretendidamente exenta, como exportador en nombre propio en aplicación del artículo 21.1º de la Ley 37/1992 o bien el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto en aplicación del artículo 21.2º de la Ley 37/1992. Una vez que se determine la exención a dicha entrega, las posteriores entregas de la cadena se entenderían no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este criterio no contradice las conclusiones a las que llegó este Centro directivo en la contestación vinculante de 31 de enero de 2020, número V0216-20, y donde la mercantil consultante planteaba la aplicación de la exención a la exportación en unas ventas en cadena y, en concreto, si era de aplicación la misma a la primera de las entregas (la efectuada por el fabricante al intermediario establecido en el territorio de aplicación del Impuesto): [...]

Por tanto, en virtud de la descripción de la operativa descrita en la consulta, si el transporte se vincula a la primera de las entregas y el primer vendedor, por tanto, aparece como exportador en nombre propio, dicha entrega será la sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, si el transporte se vincula a la segunda de las entregas, apareciendo el intermediario (comprador en la primer entrega y vendedor en la segunda) como exportador, será dicha entrega del intermediario al cliente final la que estará sujeta y exenta del Impuesto, debiendo, por tanto, el primer vendedor repercutir al intermediario las cuotas correspondientes en la entrega previa, dado a que a esta no le correspondería la exención a la exportación.



### IMPUESTOS ESPECIALES (IES)

Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco

#### ✓ IES. Consulta Vinculante V1211-25 (03.07.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1211-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1211-25)

■ **Consultante expone que:** es una asociación de promotores y empresarios del vapeo

■ **Consultante pregunta:** si determinados productos forman parte del ámbito objetivo del Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco.

#### ■ **Contestación:**

El Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco está regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos





Especiales (BOE de 29 de diciembre). Se trata de un impuesto especial que recae sobre el consumo de los productos que forman parte de su ámbito objetivo.

En concreto, según el artículo 64 de la Ley 38/1992: [...]

Sentado lo anterior, cabe recordar que, con carácter general, los líquidos para cigarrillos electrónicos se componen principalmente de glicerina y/o propilenglicol. A dichos compuestos se les suelen añadir otros líquidos como saborizantes y aromatizantes para mejorar su palatabilidad, también se les puede añadir nicotina.

Los líquidos que se van a utilizar en los cigarrillos electrónicos se pueden comercializar listos para ser utilizados por el consumidor, ya mezclados sus componentes en diferentes proporciones, existiendo multitud de combinaciones posibles. También los diferentes componentes que conforman los líquidos que se van a utilizar en los cigarrillos electrónicos se pueden comercializar por separado o mezclados parcialmente, de forma tal que el consumidor debe añadir uno, dos o más componentes para obtener el líquido que finalmente va a utilizar en cigarrillos electrónicos o dispositivos vaporizadores similares.

Los líquidos que se comercializan listos para ser utilizados por el consumidor pueden adoptar diversos formatos:

- Contenidos en cigarrillos electrónicos desechables o de un solo uso, se trata de productos destinados para ser desechados tras su uso.
- Contenidos en envases o depósitos de recarga que se utilizan tal y como se presentan acoplándolos al cigarrillo y que no son rellenables.
- Contenidos en envases y que sirven para rellenar los depósitos recargables en determinados tipos de cigarrillos electrónicos que utilizan este sistema de recarga.

Todos estos líquidos forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

La consultante pregunta si forman parte del ámbito objetivo del impuesto los productos que se enuncian continuación y que describe de la siguiente manera:

“Sales de nicotina: Líquido de vapeo formulado con sales de nicotina, diseñado para una absorción más rápida y un golpe de garganta más suave. Se presenta en envases de hasta 10 ml, listos para su uso inmediato en dispositivos de vapeo. Este producto contiene tanto el principio activo (nicotina), por lo que está destinado al consumo directo sin necesidad de manipulación adicional.

Líquidos de cigarrillos electrónicos en formato botes de 10ml con nicotina: Líquido para vapeo compuesto por nicotina, propilenglicol, glicerina vegetal y aromas, presentado en envases de 10 ml. Este formato está regulado por la Directiva TPD y está expresamente diseñado para ser utilizado de forma directa por el consumidor, sin necesidad de mezclas o diluciones.

Líquidos de cigarrillos electrónicos en formato botes de 10ml sin nicotina: Líquido para vapeo compuesto por propilenglicol, glicerina vegetal y aromas, presentado en envases de 10 ml. Este formato está regulado por la Directiva TPD y está expresamente diseñado para ser utilizado de forma directa por el consumidor, sin necesidad de mezclas o diluciones.

Líquidos en formato Shortfill: líquidos sin nicotina en formatos superiores a 10 ml: Líquidos de vapeo presentados en formatos de 50 ml, 100 ml o similares, que contienen propilenglicol, glicerina vegetal y aromas, pero sin nicotina.





Cigarrillos electrónicos previamente recargados con y sin nicotina en formato desechable: Dispositivo electrónico de un solo uso que contiene un líquido con nicotina ya integrado, listo para su consumo mediante vaporización. El producto se presenta completamente ensamblado y operativo, sin necesidad de recarga ni manipulación previa. Está diseñado para ser utilizado directamente por el consumidor hasta el agotamiento del líquido o la batería.”.

Todos los productos descritos anteriormente, al tratarse de líquidos listos para ser utilizados por el consumidor en cigarrillos electrónicos o dispositivos vaporizadores similares, este Centro Directivo considera que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Respecto de los diferentes componentes que conforman los líquidos que se van a utilizar en los cigarrillos electrónicos y que se pueden comercializar por separado o mezclados parcialmente, de forma tal que el consumidor debe añadir uno, dos o más componentes para obtener el líquido que finalmente va a utilizar en cigarrillos electrónicos o dispositivos vaporizadores similares, cabe recordar que, de acuerdo con el precepto legal anteriormente transcrito forman parte del ámbito objetivo del Impuesto “aquellos líquidos que, conteniendo o no nicotina, puedan utilizarse en cigarrillos electrónicos dispositivos vaporizadores similares o para recargar cigarrillos electrónicos o dispositivos vaporizadores similares.”.

Es decir, todos los líquidos que puedan llegar a utilizarse, por estar concebidos para ello, en cigarrillos electrónicos o en dispositivos vaporizadores similares deberán resultar gravados por el Impuesto. Ello con independencia de que se comercialicen ya mezclados o de forma separada para ser mezclados por el consumidor final.

A este respecto, este Centro Directivo considera, puesto que el destino final es la utilización en cigarrillos electrónicos o dispositivos vaporizadores similares, que las denominadas bases (mezclas de glicerina vegetal y propilenglicol en diferentes proporciones), los líquidos de aromas en formato Longfill (concentrados de sabor en envases parcialmente vacíos diseñados para que el consumidor añada la base glicerina vegetal/propilenglicol y, opcionalmente, nicotina), los aromas mezclados con glicerina y/propilenglicol, y los nicokits (nicotina diluida en propilenglicol, glicerina vegetal o en una composición de ambos u otros líquidos), deben formar parte del ámbito objetivo del impuesto.

Tratamiento diferente merecen el propilenglicol o la glicerina vegetal cuando se comercializan de forma pura.

La glicerina vegetal, también conocida como glicerol, es un compuesto natural que generalmente se obtiene del procesamiento de aceites vegetales como el aceite de soja, coco o palma. Se usa principalmente en la industria alimentaria, cosmética, farmacéutica y del vapeo.

Por su parte, el propilenglicol es un alcohol alifático que se utiliza no solamente en la industria del vapeo, sino como agente para el cuidado de la piel, agente reductor de la viscosidad, disolvente o fragancia en cosméticos. También actúa como humectante, antioxidante y estabilizador de emulsiones.

Puesto que tanto la glicerina pura como el propilenglicol se pueden comercializar en numerosos establecimientos y tener múltiples aplicaciones, y la normativa sectorial vigente no exige que los líquidos destinados a ser utilizados en cigarrillos electrónicos o dispositivos





vaporizadores similares se comercialicen de forma exclusiva en tiendas especializadas, no se puede considerar que la comercialización de estos productos esté siempre destinada para su utilización en cigarrillos electrónicos o dispositivos vaporizadores similares, por lo que no deben formar parte del ámbito objetivo del impuesto, salvo que en su envase, embalaje o etiquetado se indique que se comercializan para su uso en cigarrillos electrónicos o dispositivos vaporizadores similares.



## IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES (IEEPNR)

### ✓ IEEPNR. 1ª Consulta Vinculante V1305-25 (11.07.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1305-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1305-25)

■ **Consultante expone que:** una fábrica de conservas de frutas y hortalizas que exporta su producción desde Murcia previamente ha de paletizar su mercancía utilizando film plástico retráctil para que llegue a su destino en óptimas condiciones

■ **Consultante pregunta:** si la consultante está legitimada para solicitar la devolución de las cuotas soportadas del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

■ **Contestación:** La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (BOE del 9 de abril), en el Capítulo I del Título VII, establece la regulación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (IEEPNR).

De acuerdo con el artículo 67.1 de dicha Ley, el IEEPNR es un tributo de naturaleza indirecta [...].

Y según el preámbulo de la Ley 7/2022: "(...) El Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables tiene por objeto la prevención de residuos, y se articula como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en el territorio español de envases que, conteniendo plástico, no son reutilizables. (...)".

Es pues inequívoca la voluntad de la Ley de sujetar únicamente el consumo de los envases de plástico no reutilizables en el territorio español de aplicación de este Impuesto, habiendo previsto un supuesto no sujeción para los casos en que una vez objeto de fabricación se destinan a otros territorios, o de exención o de deducción o devolución si fueron objeto de previa adquisición o importación, y su destino es siempre una salida de su ámbito territorial de aplicación.

Así resulta de la aplicación de lo previsto en los artículos 73, letra b), 75, letra d), 80 apartado 1, letra a) y 81, apartado 1, letras a) y d), de la Ley 7/2022.

En concreto, en el ámbito del supuesto de hecho consultado, el artículo 81 señala lo siguiente: [...].

Según criterio de este Centro Directivo recogido en varias consultas, entre otras, la V0873-23, V0876-23 y V3247-23, una interpretación lógica y sistemática del precepto legal analizado determina que proceda una única devolución de la cuota previamente satisfecha, y ello previa acreditación de la salida del envase sujeto al IEEPNR, por lo que solo puede





estar legitimado para solicitarla y obtenerla el último adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, esto es, quien adquiriendo el producto en el territorio de aplicación del impuesto lo saque efectivamente de este territorio, porque organice el transporte o sea responsable del mismo.

No obstante, teniendo en cuenta la existencia de criterios discrepantes sobre esta cuestión (Resolución de 26 de julio de 2024 del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Aragón y Resolución de 30 de octubre de 2024 del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Andalucía), el Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante Resolución de 19 de junio de 2025, ha

Por consiguiente, en el supuesto planteado en la consulta, la consultante estará legitimada para solicitar la devolución del Impuesto, siempre que el envío fuera del territorio de aplicación del impuesto y pago del impuesto puedan ser probados ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho, y que no se produzca un enriquecimiento injusto, que deberá ser acreditado por la Administración.

### ✓ IEEPNR. 2ª Consulta Vinculante V1311-25 (11.07.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1311-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1311-25)

■ **Consultante expone que:** en una sociedad dedicada a la distribución de envases y embalajes y los vende para su uso en buques de pesca, en condiciones FOB, en puerto marítimo español y con su correspondiente DUA, ya que los citados buques realizarían navegación marítima internacional.

■ **Consultante pregunta:** si está legitimada para solicitar la devolución de las cuotas soportadas del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

■ **Contestación:** La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (BOE del 9 de abril), en el Capítulo I del Título VII, establece la regulación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. De acuerdo con el artículo 67.1 de dicha Ley se trata de "(...) un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías".

Conforme al artículo 81 de la ley 7/2022, de 8 de abril: [...]

Por consiguiente, la consultante podrá solicitar la devolución de las cuotas del impuesto satisfechas o soportadas si ostenta la condición de importadora de los envases que son enviados por ella o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto, y se cumplen los requisitos recogidos en el apartado 2 del artículo anteriormente transcrito.

La consultante también podrá solicitar la devolución de las cuotas del impuesto cuando no ostente la condición de contribuyente respecto de los envases que son enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto, porque no es ni su fabricante, importadora o no ha





realizado su adquisición intracomunitaria. También deberá cumplir los requisitos recogidos en el apartado 2 del artículo anteriormente transcrito.

Efectivamente, el Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante Resolución de 19 de junio de 2025, considera lo siguiente respecto de la aplicación del artículo 81.1.d) de la Ley 7/2022: [...]

Señala el Tribunal Económico-Administrativo Central que:

“(...) el artículo 81.1.d) de la Ley 7/2022 no establece ningún requisito respecto a la asunción del transporte para la solicitud de la devolución, por lo que tanto el último vendedor en territorio español como primer cliente fuera del territorio español están legitimados para solicitar la devolución en la medida en que se acredite la realidad del envío y el pago del impuesto”.

(...)

Finalmente se debe efectuar una precisión respecto a la cuantía de la devolución.

De acuerdo con el artículo 67, apartado 1 de la Ley 7/2022, el IEEPNR es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico y que está concebido para que sea soportado por el consumidor final.

Teniendo en cuenta lo anterior conviene precisar que los no contribuyentes que soliciten la devolución del impuesto tendrán derecho a la misma salvo que la Administración acredite que el solicitante ha trasladado la carga fiscal a sus clientes vía precio, y en consecuencia su reintegro conllevaría un enriquecimiento injusto para aquel.

(...)

## ✓ IEEPNR. 3ª Consulta Vinculante V1330-25 (15.07.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1330-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1330-25)

■ **Consultante expone que:** se dedica a la fabricación de envases de plástico mediante la adquisición intracomunitaria de láminas de plástico que contienen un determinado porcentaje de plástico no reciclado. Por otra parte, la entidad consultante también adquiere láminas de plástico a un proveedor español para su posterior transformación en envases de plástico no reutilizables. La consultante, posteriormente, vende dichos envases a un cliente nacional, y este, siguiendo la cadena comercial, los acaba enviando a otro Estado miembro de la Unión Europea.

■ **Consultante pregunta:** En relación con el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, la consultante plantea dos cuestiones: 1) Cómo debe determinar la base imponible del impuesto en la adquisición intracomunitaria que realiza; 2) En el supuesto objeto de consulta, la consultante desea conocer si el cliente que realiza la entrega intracomunitaria de los envases de plástico tiene derecho a solicitar la devolución de las cuotas previamente satisfechas por el fabricante en relación con el Impuesto especial sobre los envases plástico no reutilizables.





■ **Contestación:** La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (BOE del 9 de abril), en el Capítulo I del Título VII, establece la regulación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. De acuerdo con el artículo 67.1 de dicha Ley se trata de "(...) un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías.

El artículo 77 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, prevé que: [...]

En relación con la primera pregunta, hay que señalar que, tal y como dispone el mencionado apartado 3 del artículo 77 de la Ley 7/2022, la cantidad de plástico reciclado contenido en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto deberá ser certificada mediante una entidad acreditada para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 «Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado» o las normas que las sustituyan.

Por tanto, en respuesta a la primera pregunta, en la adquisición intracomunitaria que realice la Consultante, la base imponible deberá calcularse teniendo en consideración el porcentaje de plástico no reciclado contenido en los productos objeto de dicha adquisición intracomunitaria, que haya sido debidamente certificado. Lógicamente quién dispondrá de la información necesaria para que se puede acreditar dicho porcentaje será el fabricante de estos productos. En base a dicha información una entidad certificadora, según los requisitos y en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 77 de la Ley 7/2022, deberá emitir el correspondiente certificado.

En relación con la segunda pregunta, el artículo 81 de la Ley del 7/2022, de 8 de abril, dispone que: [...]

Este último caso se corresponde con envíos de producto realizado por quien no es contribuyente. En este caso, el cliente de la entidad consultante, en relación con los productos que adquiere de la misma, al no tener la consideración de contribuyente, puede solicitar la devolución, en la medida que es quien realiza el envío de los productos fuera del territorio de aplicación del impuesto.

## B. SECCIÓN II. (Consultas vinculantes con inclusión de particulares)

¡ATENCIÓN!

*En esta letra B) se han incluido las consultas que el equipo de redacción de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO, ME TIENEN DESOLLADO» ha considerado particularmente relevantes.*



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS  
(IRPF)

✓ **IRPF. 1ª Consulta Vinculante V1176-25 (01.07.2025)**





→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1176-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1176-25)

■ **Consultante [ESCRITOR] expone que:** "una de mis principales fuentes de ingresos (...) son los derechos de autor literarios, es decir, la publicación de libros en español y sus traducciones a otros idiomas. Todos estos rendimientos los imputo anualmente sin ninguna reducción por renta irregular, aunque en muchos casos la redacción de un libro requiera más de un año de plazo, el motivo es que es estos ingresos forman parte de mi actividad habitual y son ingresos ordinarios y recurrentes". Añade además: "Ahora he tenido un ingreso excepcional que corresponde a la adaptación al cine de una novela escrita por mí. Es la primera vez que me ocurre y no es para nada mi actividad habitual. El calendario ha sido el siguiente: 1) La escritura del libro se desarrolló entre los años 2006-2009.2) La publicación de la novela fue en el año 2010.3) La negociación del contrato de adaptación y la colaboración para la escritura del guion de la película se desarrolló en los años 2022 y 2023".

■ **El consultante pregunta:** Si el ingreso que he recibido íntegra y totalmente en un solo año por el contrato de adaptación y colaboración del guion de la película se puede considerar una renta irregular de acuerdo con lo que establece el artículo 32 del a ley 35/2006 (...) y en consecuencia aplicar la reducción del 30% del rendimiento obtenido".

■ **Contestación:** Desde la consideración de que la cesión de derechos de autor de obras creadas por el consultante se realiza en el ámbito del ejercicio de la actividad económica que como escritor viene desarrollando el consultante (actividad profesional, por tanto), por lo que las contraprestaciones percibidas por dicha cesión tienen la consideración de rendimientos de actividad profesional, lo que a su vez excluye la otra posible consideración de estas retribuciones como rendimientos del trabajo, la cuestión planteada se concreta en la aplicación de la reducción del artículo 32.1 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 a la contraprestación percibida por la adaptación y colaboración del guion de una película basada en una obra de su autoría (lo que incluye la cesión de derechos de autor), artículo donde se establece que "los rendimientos netos (de actividades económicas) con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos".

En desarrollo de lo anterior, el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, establece lo siguiente:





[...]

Conforme con esta regulación normativa, procede concluir que la reducción del 30 por 100 del artículo 32.1 de la Ley del Impuesto no resulta aplicable, pues los rendimientos objeto de consulta no tienen la consideración de obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y tampoco se produce —respecto a los rendimientos del contrato por el que se lleva la obra literaria al cine— la existencia del período de generación superior a dos años que exige el precepto.

Como indicación final cabe referir que al no tratarse tampoco de anticipos por la cesión de derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años tampoco resulta operativa la posibilidad de ejercitar la opción de imputar el anticipo a cuenta de aquellos a medida que se vayan devengando, opción recogida en el artículo 7.3 del Reglamento del Impuesto, a saber:

"En el caso de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos".

### ✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V1168-25 (01.07.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1168-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1168-25)

■ **Consultante expone que:** Mi familia interpuso un recurso contencioso administrativo en materia de protección de derechos fundamentales contra el ayuntamiento de Xàtiva por la nula actuación de la administración local para proteger nuestra vivienda de la contaminación acústica interna a la vivienda que sufría a causa de un negocio de ocio nocturno. El fallo de la sentencia reconoció que el ayuntamiento demandado había vulnerado los derechos fundamentales a la intimidad (art. 18 CE) e integridad moral (art.15 CE), de cada uno de los demandantes. Y el punto 3 del fallo de la sentencia se expresa exactamente del siguiente modo: Reconocer el daño moral producido a los recurrentes como consecuencia de la actuación administrativa que debe quedar indemnizado con la cantidad de 3.000 € a cada demandante, cifra a la que deben añadirse los gastos de letrado y el coste de los informes acústicos que ha sido necesario aportar, tanto en vía administrativa como en esta jurisdiccional

■ **Consultante pregunta:** ¿la citada indemnización está exenta del IRPF?

■ **Contestación:** En el fallo de la sentencia que da lugar a la indemnización se establece lo siguiente:

"PROCEDE ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo en materia de protección de derechos fundamentales interpuesto por (...) contra la desestimación por silencio administrativo de la reclamación de garantía de protección de los derechos fundamentales formulada el 29-11-23, acordando:

- 1.- Declarar la nulidad de la desestimación por silencio de la reclamación interpuesta.
- 2.- Reconocer que el ayuntamiento demandado ha vulnerado los derechos fundamentales a la intimidad (art. 18 CE) e integridad moral (art.15 CE), de cada uno de los demandantes.





3.- Reconocer el daño moral producido a los recurrentes como consecuencia de la actuación administrativa que debe quedar indemnizado con la cantidad de 3.000 € a cada demandante, cifra a la que deben añadirse los gastos de letrado y el coste de los informes acústicos que ha sido necesario aportar, tanto en vía administrativa como en esta jurisdiccional.

(...)"

En el IRPF, en el ámbito de la responsabilidad civil o responsabilidad patrimonial (caso de las Administraciones Públicas), las indemnizaciones por daños personales exentas se limitan a "las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida" y a "las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial" —exenciones recogidas en el primer párrafo de la letra d) y en la letra q) del artículo 7 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 este punto, y en relación con las indemnizaciones por responsabilidad civil, procede referir aquí (aunque se incide en el presente caso) que la disposición final decimocuarta de la Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia un segundo párrafo a la letra d) del artículo 7 con la siguiente redacción: "Asimismo, las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos, satisfechos por la entidad aseguradora del causante del daño no previstas en el párrafo anterior, cuando deriven de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente establecido, siempre que en la obtención del acuerdo por ese medio haya intervenido un tercero neutral y el acuerdo se haya elevado a escritura pública, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en 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".

Adicionalmente, en relación con la exención de la letra q), debe tenerse en cuenta que el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial, mantuvo su vigencia hasta el 1 de octubre de 2016, quedando derogado pasada esa fecha por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, pasando a quedar regulados aquellos procedimientos por la referida ley y por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, sin que ello suponga ninguna alteración en el ámbito de la exención: indemnización por daños personales en el ámbito de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas.

Expuesto lo anterior, en el caso consultado nos encontramos ante una indemnización establecida judicialmente por daños morales —concepto incluido en los daños personales que amparan ambas exenciones— que se determina en el ámbito de un procedimiento de





protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, ámbito que no se corresponde estrictamente con el cauce procedimental de la exención del artículo 7.q). Ahora bien, esta inexactitud en esa correspondencia no puede ser ajena a la existencia de una responsabilidad por parte de un ayuntamiento (Administración pública) por el daño moral causado, daño imputable a la Administración que el particular no tiene el deber jurídico de soportar y que el juez obliga a indemnizar, encontrándonos, por tanto, con el ámbito indemnizatorio de los daños personales causados por un tercero, *por lo que la indemnización por daños morales objeto de consulta procede considerarla amparada en el ámbito de las rentas exentas del artículo 7, pues la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas no deja de ser una derivación de la responsabilidad civil extracontractual del artículo 1.902 del Código civil por el daño causado, situaciones — ambas— en las que el legislador ha considerado procedente declarar la exención en el IRPF de las indemnizaciones que los contribuyentes de este impuesto puedan llegar a percibir en reparación de los daños personales sufridos.*



## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

### ✓ IVA. Consulta Vinculante V1450-25 (29.07.2025)

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1450-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1450-25)

■ **Consultante expone que:** participa en el programa "Amazon Vine", el cual consiste en recibir productos gratuitamente a cambio de generar reseñas/comentarios sobre los productos recibidos. Al respecto, se plantea vender esos productos a través de plataformas de segunda mano.

■ **Consultante pregunta:** Tributación en IVA e IRPF de la venta de los productos recibidos.

### ■ **Contestación:**

Impuesto sobre el Valor Añadido

**Primero.-** El consultante participa en el programa "Amazon Vine", el cual consiste en recibir productos gratuitamente a cambio de generar reseñas/comentarios sobre los productos recibidos. El consultante se plantea vender esos productos a través de plataformas de segunda mano y se cuestiona si tiene la condición de empresario o profesional y si las ventas realizadas se pueden acoger al régimen especial de bienes usados del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Segundo.-** De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) estarán sujetas al Impuesto [...]. El artículo 5 de la Ley del Impuesto señala que: [...]

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley del Impuesto, son entregas de bienes "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.





A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía."

Del escrito de la consulta se deduce que la persona física consultante realizará las operaciones objeto de consulta percibiendo una contraprestación por ellas.

Al respecto debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que una persona física realiza operaciones sujetas al Impuesto no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado, aunque sea de forma ocasional.

Así se ha manifestado por este Centro directivo en, entre otras, la contestación vinculante de 21 de mayo de 2012, número V1102-12, en la que se señaló que "no puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso."

No obstante, dichas personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional.

De acuerdo con todo lo anterior, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones de venta de productos a que se refiere el escrito de consulta, en particular, cuando la citada persona física tenga intención de intervenir en la producción de bienes y servicios, lo que determinará la realización de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Tercero.**- De conformidad con lo anterior, el consultante tiene, a los efectos del Impuesto, la condición de empresario o profesional y sus operaciones efectuadas a título oneroso, tanto sus ventas de productos como sus prestaciones de servicios (reseñas publicadas) cuya contraprestación son los bienes recibidos, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en cuyo caso deberá repercutir en factura a su destinatario el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, de conformidad con lo señalado en los artículos 4.Uno y 88.Uno de la Ley 37/1992 al tipo general del Impuesto.

**Cuarto.**- Por otra parte, respecto de la aplicación del régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en la reventa de los productos que recibe como contraprestación a sus servicios publicitarios, debe señalarse que el artículo 120 de la Ley 37/1992 configura el régimen especial de bienes usados como un régimen de carácter voluntario. Así, en el supuesto de que resulte aplicable a las operaciones de venta de bienes usados el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, dicho régimen de carácter opcional se aplicará, salvo renuncia, que podrá efectuarse para cada operación en particular y sin comunicación expresa a la Administración.

No obstante, el mencionado régimen especial sólo podrá aplicarse si la consultante ha presentado la declaración prevista en el artículo 164, apartado uno, número 1º de la Ley





del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa al comienzo de las actividades que determinan su sujeción al Impuesto.

El artículo 135 de la Ley 37/1992, que regula los requisitos para la aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, preceptúa lo siguiente en su apartado uno: [...]

De acuerdo con lo anterior, no será de aplicación el régimen especial de bienes usados a las entregas de bienes que hayan sido adquiridos a un empresario o profesional en una operación en la que haya sido aplicado el régimen general del Impuesto. Solo en el caso de tratarse de alguno de los supuestos contenidos en el mencionado artículo, como sería la adquisición de productos a quien no tenga la condición de empresario o profesional, o a otro sujeto pasivo revendedor que haya aplicado a su entrega el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección le resultará aplicable el régimen especial de los bienes usados.

Con independencia de que los bienes que quiere comercializar no parece, a falta de otros elementos de prueba, que sean usados, en la medida en que el consultante adquiere los bienes a un empresario o profesional en cuya entrega se aplicó el régimen general del Impuesto no podrá ser de aplicación el régimen especial de bienes usados.

Por tanto, a las ventas realizadas por el consultante, que constituyen entregas de bienes sujetas al Impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, les será de aplicación el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Cuarto (¿?).**- Otra cuestión a analizar es si el consultante puede deducir las cuotas del Impuesto soportadas con ocasión de la adquisición de los productos recibidos que serán objeto de reventa una vez realizadas las reseñas.

En este sentido, el ejercicio del derecho de deducción de las cuotas soportadas se encuentra regulado en el capítulo VIII de la Ley del Impuesto, en los artículos 92 a 114.

En particular el artículo 94 de la Ley del Impuesto, establece en su apartado uno, número 1º, letra a), en relación con las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, lo siguiente:

[...]

De este modo, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes podrán deducirse por el consultante en la medida en que tales bienes se vayan a utilizar, previsiblemente, en el desarrollo de su actividad profesional y se trate de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto.

En relación con la cuantificación del derecho a la deducción, del escrito de consulta resulta que los bienes adquiridos por el consultante fueron la contraprestación de las reseñas que el mismo realizó a la plataforma; en definitiva, esta operación como se ha señalado es una permuta de un servicio (reseñas) a cambio de un bien.

Para la cuantificación del valor del bien que determinará el derecho a la deducción, al tratarse de una permuta de bienes por servicios habrá que tener en cuenta lo previsto en el artículo 79 de la Ley 37/1992 que regula las reglas especiales de cálculo de la base imponible, y que, en particular, en su apartado 1 señala para las permutas lo siguiente: [...]





El apartado tres del citado artículo 79 se refiere a la base imponible de los autoconsumos de bienes señalando que: [...]

De acuerdo con lo anterior, el consultante podrá deducir el impuesto soportado en la permuta cuya base imponible vendrá determinada por lo previsto en el artículo 79. Uno y Tres de la Ley del Impuesto y que, con carácter general, coincidirá con el precio de los bienes adquiridos para ser objeto de reseña.

En todo caso, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el consultante deberá ajustarse a las restantes condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de la mencionada Ley del Impuesto, y especialmente a la señalada en su artículo 97, apartado uno, número 1º, por la que el consultante deberá estar en posesión de la factura original emitida a su favor por quien realice la entrega del correspondiente bien.

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En relación con la tributación en este impuesto de los reseñadores del programa "Amazon Vine", procede referir aquí —con carácter previo— que el criterio que viene manteniendo este Centro respecto a las compensaciones que se puedan satisfacer por la participación de voluntarios en encuestas, sondeos de opinión y similares viene determinado por la condición en la que se participe en los mismos (consultas V0962-13 y V3667-15, entre otras). Así, y siempre que la colaboración de los participantes responda a un hecho circunstancial (es decir, que su participación lo sea exclusivamente en función de la mera condición de encuestado) y no sea consecuencia de una relación laboral (o que procediera calificar como tal, por desarrollarse una prestación de servicios retribuidos por cuenta ajena, bajo el ámbito de organización y dirección del empleador) ni del ejercicio profesional o empresarial de una actividad (esto es, que la colaboración no sea una consecuencia de su perfil empresarial o profesional), la gratificación o compensación que se entregue a los participantes procederá calificarla, a efectos de su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como ganancia patrimonial, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, donde se establece lo siguiente: [...]

"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".

Por tanto, esta será la calificación que procede otorgar en el presente caso respecto a las compensaciones (en este caso, los propios productos objeto de reseña u opinión), desde su consideración como rentas en especie, conforme a lo dispuesto en el artículo 42.1 de la Ley del Impuesto, valorables, por tanto, según lo establecido en el artículo 43 y 34 de la misma ley (valor de mercado), pues cabe entender (conforme con los términos en que se formula la consulta) que la opinión expresada por la consultante sobre el producto, mediante la realización de una reseña en la página web que se los suministra, no deriva de relación laboral alguna ni del ejercicio profesional o empresarial de una actividad en los términos arriba señalados, sino que la reseña se realiza como mera consumidora dentro de ámbito de la relación con obligaciones recíprocas que se establece entre los suministradores de los





productos (entrega de estos) y entre la consultante (expresar sus opiniones como consumidora).

En cuanto a la integración de estas ganancias patrimoniales en la base imponible, esta se realizará desde su consideración como renta general (conforme al artículo 45 de la Ley del Impuesto) en la base imponible general, tal como resulta de lo establecido en el artículo 48 de la Ley del Impuesto, a saber: [...]

Expuesto lo anterior, en lo que respecta a la tributación de la venta de los productos reseñados, este asunto de tributación en el IRPF de la posterior venta (por el reseñador) de los bienes recibidos fue objeto de análisis por este Centro en su contestación V1587-24 respecto a la venta realizada en un ámbito particular, estableciéndose el siguiente criterio: [...]

En el caso de que el cálculo realizado en aplicación de los preceptos anteriormente citados resultase una pérdida patrimonial, el criterio que viene manteniendo este Centro (consultas nº V1967-10, V3286-13 y V1939-15 ) - en base a lo previsto en la letra b) del artículo 33.5 de la Ley del Impuesto, donde se establece que *"no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas al consumo"- es que al tratarse de bienes de consumo duradero no procedería computar una pérdida patrimonial en la medida en que la pérdida de valor viniese dada por su utilización normal*».

Por otra parte, si la obtención de los bienes objeto de reseña y su posterior venta se realizase en el desarrollo de una actividad económica en estimación directa, aquellos tendrían la consideración de existencias y su incorporación constituiría para la consultante una obtención de rendimientos de la actividad (rendimientos en especie, valorables por su valor normal en el mercado (artículo 43.1 de la Ley 35/2006).

### C. SECCION III. Consultas vinculantes (Reseñas)

¡ATENCIÓN!

*En esta letra C) se han incluido las consultas que el equipo de redacción de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO, ME TIENEN DESOLLADO» ha considerado relevantes pero, por razón del espacio disponible, se hace general remisión a la Web del Ministerio de Hacienda y en concreto a la Base de datos del Dirección General de Tributos.*



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

### ✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V1146-25 (01.07.2025)

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. Con fecha 16 de junio de 2014 el consultante adquirió una vivienda en Barcelona en la cual residió hasta el 30 de septiembre de ese mismo año. Esto se debió a que la empresa para la que trabaja le traslada a la sede de Valencia y tuvo que cambiar su domicilio a esta ciudad. Desde entonces vive en régimen de arrendamiento y pasó





asimismo a alquilar su vivienda de Barcelona. Ahora, en 2025, se plantea la venta pensando en reinvertir el importe obtenido en ella.

- **CUESTIÓN.** Si resulta de aplicación la exención por reinversión en vivienda habitual.

**CRITERIO.** «En consecuencia, en el momento de la venta esta vivienda no tendrá la consideración de habitual y, por tanto, no resulta aplicable la exención por reinversión del artículo 38.1 de la Ley del impuesto, que opera únicamente para los supuestos de transmisión de vivienda habitual»

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1146-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1146-25)

**✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V1148-25 (01.07.2025)**

**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

■ **HECHOS.** El 25 de noviembre de 2022 el consultante vendió la que venía constituyendo su vivienda habitual obteniendo una ganancia patrimonial. No obstante, indica que está construyendo, mediante régimen de autopromoción, su nueva residencia habitual reinvertiendo las cantidades obtenidas en la transmisión anterior. A estos efectos señala haber realizado una reinversión total del importe obtenido dentro de los dos años siguientes a esta venta si bien la previsión de terminación de las obras y entrega de la vivienda será a finales de 2025.

■ **CUESTIÓN.** 1. Si cumple los requisitos para poder aplicar la exención por reinversión a la ganancia patrimonial generada; 2. Fecha en la cual se considera iniciado el plazo de cuatro años para terminar las obras de autopromoción.

**CRITERIO.** «De acuerdo con lo anterior, en el supuesto consultado, para acogerse a la exención por reinversión, la consultante deberá reinvertir el importe obtenido en la transmisión de su vivienda en la construcción de su nueva vivienda habitual dentro del plazo de los dos años anteriores o posteriores a contar desde dicha transmisión, por lo que, los pagos que no se hayan realizado dentro de dicho plazo no se considerarán importe reinvertido. Asimismo, y en relación con la segunda de las cuestiones formuladas, la vivienda deberá finalizarse en los plazos establecidos en el artículo 55 del RIRPF antes reproducido. En este punto, debe indicarse que el referido plazo de 4 años se computará desde que se realiza el primer pago para la construcción de la vivienda que se considere importe reinvertido a efectos de la exención por reinversión»

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1148-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1148-25)

**✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V1149-25 (01.07.2025)**

**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

■ **HECHOS.** La consultante formalizó en 2007 un préstamo hipotecario como única titular





para adquirir su vivienda habitual, por el que ha estado aplicándose la deducción por inversión en vivienda habitual. En 2025 adquiere junto a su pareja una nueva vivienda habitual figurando ambos como deudores del nuevo préstamo hipotecario. Plantea dos cuestiones:

■ **CUESTIÓN.** 1. Si puede seguir aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual en su declaración de IRPF por la parte no utilizada del préstamo anterior, considerando su participación del 50% en la nueva hipoteca constituida en la nueva vivienda; 2. Si, en caso de vender la anterior vivienda habitual cancelando la hipoteca pendiente y reinvertir parcialmente en cancelar parte de la hipoteca de la nueva vivienda puede beneficiarse de la exención por reinversión en vivienda habitual.

**CRITERIO.** De acuerdo con lo anteriormente expuesto, en caso de que el consultante no reinvierta la totalidad del importe obtenido en la transmisión, éste únicamente podrá excluir de gravamen, la parte proporcional de la ganancia patrimonial que se corresponda con la cantidad que efectivamente reinvierta en la nueva vivienda habitual, en las condiciones y demás requisitos exigidos para la exoneración por la normativa del Impuesto. En ese último supuesto, la parte de la ganancia patrimonial que no sea objeto de exención deberá integrarse en la base imponible del ahorro de acuerdo con lo previsto en el artículo 49 de la LIRPF.

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1149-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1149-25)

### ✓ **IRPF. 4ª Consulta Vinculante V1364-25 (21.07.2025)**

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** Por Resolución del INSS de 24 de abril de 2025, se ha resuelto reconocer en la pensión de jubilación del consultante, el complemento por maternidad, liquidándole los atrasos por dicho complemento correspondiente al período comprendido entre el 28 de octubre de 2019 y 30 de abril de 2025.

■ **CUESTIÓN.** Si estos atrasos recibidos deberán tener tratamiento de ingreso irregular, con la aplicación de reducción correspondiente, o deberán ser declarados íntegramente como rentas del trabajo.

**CRITERIO.** «Teniendo en cuenta todo lo hasta aquí expuesto, la sentencia del TJUE considerando el precepto regulador del complemento por maternidad por aportación demográfica contrario a la normativa europea, quedando así fuera del ordenamiento jurídico la limitación de su reconocimiento exclusivo a las mujeres y dando lugar a la desaparición "ab initio" de esa discriminación, ocasionando el acceso al complemento de los hombres que cumplan los requisitos exigibles para su reconocimiento, comporta que proceda imputar al respectivo período impositivo de exigibilidad el complemento abonado al consultante, según parece deducirse de la lectura de su escrito en consulta, en 2025, pues se trata de un complemento de su prestación periódica de jubilación exigible en cada uno de los periodos impositivos a los que esta corresponde; imputación periódica que





excluye cualquier consideración sobre la posible aplicación de la reducción del 30 por 100 del artículo 18.2 de la Ley 35/2006.

A su vez, en lo que respecta al complemento correspondiente a los años anteriores a 2025 posterior a los de su exigibilidad, resultará operativa la regla especial de imputación recogida en el artículo 14.2.b) antes transcrita, es decir: imputación a los períodos de exigibilidad con la práctica (en su caso) de autoliquidaciones complementarias de esos períodos en los términos de ese artículo: "La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto»

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1364-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1364-25)

## ✓ IRPF. 5ª Consulta Vinculante V1396-25 (21.07.2025)

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. La consultante es una sociedad española que tiene por objeto social la explotación de buques pesqueros de gran altura. Dichos buques (de bandera española) operan en aguas internacionales del Atlántico Norte y Sur, así como en aguas (ZEE) de terceros países al amparo de las licencias temporales que dichos países emiten a favor del buque o buques.

■ CUESTIÓN. En relación con los rendimientos que la consultante satisface a los tripulantes de dichos buques, cuya titularidad y explotación corresponden a la consultante, conocer si resulta de aplicación la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al operar en aguas internacionales y en aguas (ZEE) de terceros países.

CRITERIO. «Por tanto, la aplicación de la mencionada exención requiere, entre otros requisitos, que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Sin embargo, en el supuesto consultado no se cumple dicha condición, al tratarse de rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, pero no realizados para una empresa o entidad no residente sino en interés propio de la empresa para la que trabajan los empleados. En consecuencia, no resultará de aplicación la exención por trabajos realizados en el extranjero»

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1396-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1396-25)

## ✓ IRPF. 6ª Consulta Vinculante V1397-25 (22.07.2025)

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. En el año 2024 la consultante procedió a la cancelación de la hipoteca con la que financió la adquisición de su vivienda habitual.





■ CUESTIÓN. Si por las cantidades satisfechas como gastos de cancelación del préstamo hipotecario puede aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual.

CRITERIO. «Conforme con tal regulación, la deducción resultará aplicable sobre la totalidad de los importes satisfechos por el consultante para la adquisición de su vivienda habitual, en los que se incluiría los gastos correspondientes a la cancelación de la hipoteca. Ello siempre que se cumplan los requisitos normativos reguladores de esta deducción, entre los que, en este caso, tiene especial incidencia el de su justificación documental.

La base de deducción podrá alcanzar los 9.040 euros anuales. Dicha base estará formada por las cantidades satisfechas relacionadas, por cualquier concepto, con la adquisición.

Con arreglo al artículo 68.1 de la LIRPF, la consultante podrá practicar la deducción por inversión en vivienda habitual por los gastos de cancelación de hipoteca objeto de la presente consulta en que hubiese incurrido, en la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que hubiese satisfecho las cantidades correspondientes, y ello con independencia del ejercicio en el que se produjo el vencimiento de la última anualidad del préstamo hipotecario&

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1397-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1397-25)

### ✓ IRPF-IRNR. 7ª Consulta Vinculante V1398-25 (22.07.2025)

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. El consultante, nacional y residente en Suecia, es titular del 50% de las participaciones sociales de una sociedad limitada con domicilio social en España. El 12 de marzo de 2023 se elevó a escritura pública acuerdo de la junta de socios celebrada el 17 de marzo de 2023 por la que se acordaba la disolución y liquidación de la sociedad. En el balance final de liquidación de la sociedad figura exclusivamente como activo tesorería, que se distribuirá entre los socios en proporción a su participación.

■ CUESTIÓN. Tributación de la renta puesta de manifiesto en el socio con motivo de la distribución de la cuota liquidación de la sociedad.

CRITERIO. «Al tratarse de la disolución y liquidación de una entidad cuyo activo está constituido exclusivamente por tesorería, no figurando en el activo de la sociedad española elementos que constituyan bienes inmuebles, conforme a lo anterior, las ganancias de capital que, en su caso, se obtengan en esta operación por el socio no residente no pueden someterse a imposición en España, sino exclusivamente en Suecia, que podrá gravar dichas rentas conforme a lo que disponga su normativa interna»

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1398-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1398-25)

### ✓ IRPF-IRNR. 8ª Consulta Vinculante V1399-25 (22.07.2025)



**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

- **HECHOS.** El consultante, persona física de nacionalidad española, se plantea la posibilidad de trabajar en Alemania más de 8 meses. Trabajaría para una empresa residente en Alemania.
- **CUESTIÓN.** - Si tiene que hacer la declaración de la renta en España y si puede hacer la declaración en ambos países - ¿Puede acogerse a la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?

**CRITERIO.** «Si el consultante desarrollara la totalidad de su trabajo fuera del territorio español, podrá entenderse cumplido este requisito, al tratarse de trabajos realizados efectivamente en el extranjero. En caso contrario, este requisito no se cumplirá respecto del trabajo realizado en territorio español para la empresa alemana. Al mismo tiempo, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Al respecto, el consultante indica, únicamente, que trabajará para una empresa alemana. En la medida en que la beneficiaria o destinataria última de los trabajos prestados por el consultante en el extranjero sea una empresa o entidad no residente en España, dicho requisito podrá entenderse cumplido. En todo caso, la determinación de quién es el beneficiario efectivo de tales servicios es una cuestión que deberá ser acreditada por cualquier medio de prueba válido en Derecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria. Respecto de si es necesario que los rendimientos del trabajo hayan tributado en el extranjero, debe señalarse que el precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo, considerándose cumplido en particular este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, circunstancia que se cumple en el caso de Alemania.

Si, además de en Alemania, los trabajos se realizan en otros países, habrá que analizar el cumplimiento de este requisito en cada uno de los países a los que se desplaza el trabajador, de tal forma que la exención será aplicable respecto de las retribuciones que correspondan a aquellos países en los que se cumpla el citado requisito.

Por tanto, la aplicación de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF dependerá de cumplimiento, según lo indicado, de todos los requisitos mencionados»

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1399-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1399-25)

**IRPF - IRNR. 9ª Consulta Vinculante V1451-25 (29.07.2025)**

**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

- **HECHOS.** Con fecha 1 de agosto de 2022 el consultante suscribió un nuevo contrato de prestación de servicios de administrador con la entidad en la que ya venía ejerciendo dicho





cargo. En dicho contrato, se establecía, entre otros, que a 31 de diciembre de 2024 se abonará al administrador por cada año completo de prestación de servicios desde el inicio del contrato hasta dicha fecha, 50.000 euros anuales en concepto de bonus de retención. Asimismo, se acordó un pacto de no competencia de 2 años de duración desde la resolución del contrato, fijándose una compensación económica a cambio en favor del administrador, que será satisfecha, en su caso, cada 6 meses a contar desde la fecha de comienzo del periodo de no competencia.

Sin embargo, el 2 de mayo de 2024, el consultante y la entidad acuerdan una modificación de determinadas cláusulas del contrato anterior, entre ellas, las relativas a la compensación económica por el pacto de no competencia. En concreto, se establece que el administrador percibirá la siguiente compensación económica: en enero de 2025 una cantidad bruta equivalente al 100% de la retribución fija establecida en el contrato, y entre febrero y diciembre de 2025 un importe bruto mensual equivalente a 11/12 de dicha retribución fija.

Conforme con lo anterior, manifiesta el consultante que el 31 de diciembre de 2024 percibió el bonus de retención, y que a lo largo de 2025 percibirá las cantidades correspondientes en concepto de pacto de no competencia.

■ **CUESTIÓN.** Tributación de las citadas cantidades correspondientes al bonus de retención en 2024 y de las que percibirá a lo largo de 2025, y si puede aplicar la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF.

**CRITERIO.** «Por tanto, se parte de la hipótesis de que se ha producido la resolución del contrato, en virtud de la cual, según los términos del citado contrato, la entidad debe satisfacer al consultante, como contraprestación a la limitación de la actividad profesional la referida compensación económica por el pacto de no competencia. A este respecto, este Centro Directivo ha manifestado en diversas consultas (entre otras la consulta vinculante nº V1447-24, de 14 de junio) que en los casos de compensación por pacto de no competencia postcontractual no cabe entender existente un período de generación previo en el que se haya ido gestando la compensación, pues esta surge con dicha resolución contractual que pone en funcionamiento dicho pacto de no competencia suscrito. En consecuencia, no se produciría en el supuesto planteado la existencia de un período de generación superior a dos años, por lo que no resulta aplicable a la compensación por pacto de no competencia la reducción del 30 por ciento del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto»

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1451-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1451-25)

### ✓ **IRPF. 10ª Consulta Vinculante V1255-25 (09.07.2025)**

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** El consultante donó en 2024 una cantidad de dinero, concretamente 20.000 euros, a su hija. La donación ha quedado legalizada y se pagó el correspondiente Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la respectiva Comunidad Autónoma.



**■ CUESTIÓN. Tributación de la operación en el donante**

CRITERIO. En consecuencia, por la donación de dinero no computará ganancia ni pérdida patrimonial alguna en el donante.

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1255-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1255-25)

**IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES  
(ISD)****✓ ISD. 1ª Consulta Vinculante V1188-25 (01.07.2025)****DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

■ **HECHOS.** El padre del consultante, con vecindad civil catalana, se plantea realizar una donación "mortis causa" con transmisión inmediata a favor de sus dos hijos, en aplicación del artículo 432-1 de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código civil de Cataluña, de una serie de elementos patrimoniales, a cuenta de su futura sucesión. Las donaciones de referencia se proyectan como acto anticipado de ordenación de la sucesión del donante, siendo revocables.

■ **CUESTIÓN.** Sujeción de la donación "mortis causa" como adquisición mortis causa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Momento del devengo de esta operación - En el IRPF, aplicación de lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley del Impuesto.

CRITERIO. En coherencia con lo anterior, esta Dirección General, en el ejercicio de sus labores interpretativas, ha considerado (contestación de 15 de septiembre de 2021, consulta vinculante V2593-21) que el tratamiento expuesto en el párrafo anterior procede hacerlo extensivo respecto a la transmisión de bienes de presente a través de los pactos sucesorios distintos al de apartación del Derecho Civil de Galicia existentes en las distintas normativas forales, modificándose así el criterio que respecto a este particular se venía manteniendo por parte de este Centro. Por tanto, teniendo en cuenta lo antes señalado sobre la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, procede contestar afirmativamente a la cuestión planteada, por lo que la donación mortis causa objeto de consulta se encontraría amparada por lo establecido en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006.

La extensión del criterio expuesto a otros pactos sucesorios distintos al de apartación se ve confirmada por la introducción —en determinadas circunstancias de adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente— de la subrogación del beneficiario en la posición del causante, subrogación que se incorpora a la Ley del Impuesto por el apartado tres del artículo tercero 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, precepto que ha dado nueva redacción al artículo 36 de la Ley del Impuesto estableciéndola de la siguiente forma:

“Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.

(...)”.

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1188-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1188-25)

### ✓ **ISD. 2ª Consulta Vinculante V1206-25 (03.07.2025)**

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La madre del consultante falleció el 1 de abril de 2025, en estado de viuda, con último domicilio en Cuenca. Falleció sin haber otorgado testamento, tal y como se acredita mediante el Certificado del Registro General de Actos de Última Voluntad.

Los únicos llamados a la herencia de la causante, conforme a las reglas de la sucesión intestada, son sus cinco hijos, entre los que se encuentra el consultante. Dicha filiación se acredita mediante el libro de familia y los correspondientes certificados de nacimiento.

El caudal hereditario conocido de la causante está integrado principalmente por el saldo existente en una cuenta corriente de la que era titular, cuyo saldo a fecha de fallecimiento ascendía a 29.270,22 euros. Dicho saldo ya ha sido dispuesto por los cinco hijos.

La intención del consultante y de sus hermanos es presentar, dentro del plazo legalmente establecido, la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante la oficina liquidadora competente de la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha, aportando la siguiente documentación - Certificado de defunción de la causante - Certificado del Registro General de Actos de Última Voluntad acreditativo de la inexistencia de testamento - Libro de familia y certificados de nacimiento de los cinco hijos que acreditan su filiación respecto a la causante - Certificado bancario acreditativo del saldo de la cuenta corriente a fecha de fallecimiento - Una relación de los presuntos herederos (los cinco hijos) con sus datos de identificación y la expresión de su parentesco con la causante - Certificado del Registro General de Contratos de Seguros de Cobertura de Fallecimiento, que resulta negativo.

■ **CUESTIÓN.** Si resulta necesario aportar la declaración de herederos abintestato formal (notarial o judicial) como requisito para la tramitación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.





## CONCLUSIONES:

**Primera:** La operación objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de sucesiones, cuyos sujetos pasivos serán los causahabientes;

**Segunda:** Por lo que respecta a la documentación que deben presentar los sujetos pasivos ante la Oficina Gestora del Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 66 del RISD, cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte es la documentación indicada en dicho artículo y apartado. En concreto, en el caso de sucesión intestada, si no estuviere hecha la declaración judicial de herederos, como sucede en el caso objeto de consulta, se presentará una relación de los presuntos herederos, con expresión de su parentesco con el causante; **Tercera:** No obstante lo anterior, las comunidades autónomas tienen competencia para regular los aspectos de gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que la comunidad autónoma de Castilla La Mancha ha podido dictar normas específicas sobre la documentación a presentar; **Cuarta:** Este Centro Directivo no tiene competencia para contestar a cuestiones referentes a la normativa aprobada por una comunidad autónoma en uso de sus competencias normativas; será la Agencia Tributaria de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha el organismo competente para resolver dicha cuestión.

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1206-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1206-25)



IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO  
(IP)

✓ **IP. Consulta Vinculante V1184-25 (01.07.2025)**

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** El consultante posee el 91,51 por 100 de una entidad cuya actividad principal es la de holding. Dicha Holding participa, entre otras, en dos sociedades, K y R, de las cuales ostenta el 100% de participación. Dichas entidades se dedican al arrendamiento de inmuebles. La entidad Holding cumple con los requisitos que establece el artículo 4. Ocho. Dos para tener derecho a la exención.

■ **CUESTIÓN.** Si para mantener la exención de las participaciones sociales en la entidad Holding en el Impuesto sobre el Patrimonio debe tener un empleado a jornada completa en cada una de las entidades, o bien, si para considerar como activos afectos los inmuebles en arrendamiento que tienen las dos sociedades del grupo es suficiente que exclusivamente una sociedad del grupo mercantil, disponga de una o más personas empleadas con contrato laboral y a jornada completa con dedicación exclusiva a gestionar los inmuebles en arrendamiento de todas las sociedades del grupo.

**CONCLUSIÓN:** Para que las participaciones en las entidades K y R no se computen como valores, a efectos de determinar si la entidad holding cumple con el requisito previsto en la letra a) del artículo 4.Ocho. Dos de la LIP, es necesario que cada una de estas entidades cumpla a su vez este requisito y realice una actividad económica. En consecuencia, para





que la actividad de arrendamiento que realizan cada una de ellas sea considerada una actividad económica, se deberá cumplir de forma independiente el requisito de tener una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, previsto en el artículo 27.2 de la LIRPF.

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1184-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1184-25)



### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

#### ✓ **IS. 1ª Consulta Vinculante V1294-25 (11.07.2025)**

##### DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** El consultante es titular de una oficina de farmacia, determinando su rendimiento neto con arreglo al método de estimación directa normal teniendo la consideración, además, de empresa de reducida dimensión al facturar menos de diez millones de euros. En 2023 adquirió un local que lo ha afectado como almacén. Este local se encuentra ubicado en una finca cuya construcción finalizó en 1991. Además, este local se adquirió diáfano siendo necesario adecuarlo para desarrollar la actividad.

■ **CUESTIÓN.** Si el local tiene la consideración de elemento nuevo a los efectos de la aplicación de la libertad de amortización prevista en el artículo 102 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

**CRITERIO.** «Con arreglo a lo anterior, la libertad de amortización sólo resultará de aplicación respecto de elementos nuevos del inmovilizado material o intangible. En este sentido, es criterio de este Centro Directivo que por elementos nuevos se entiende, según el sentido tradicional del término, aquellos elementos que sean utilizados o se pongan en condiciones de funcionamiento por primera vez. La posibilidad de aplicar la libertad de amortización se limita a los elementos nuevos, es decir, que entren en funcionamiento por primera vez en sede del adquirente. En este mismo sentido, el artículo 4.3 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS, en lo sucesivo), entiende por elementos usados los "que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez". Un elemento es nuevo cuando está recién hecho o fabricado, cuando se percibe o se experimenta por primera vez, cuando sea utilizado o puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez. En este caso, resultará necesario que el local no haya sido objeto de utilización con anterioridad y que el mismo entre en funcionamiento por primera vez en sede del consultante, cuestión que no se puede determinar con los datos aportados por el consultante. En cualquier caso, se trata de una cuestión de hecho que deberá, en su caso, ser probada por cualquier medio de prueba válido en Derecho y cuya valoración corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria»

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1294-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1294-25)





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

✓ **ITP-AJD. Consulta Vinculante V1411-25 (24.07.2025)**

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

- HECHOS. La consultante es una entidad mercantil que tiene por actividad la gestión y explotación de aparcamientos va a adquirir un inmueble explotado como aparcamiento público conjuntamente con el equipamiento y maquinaria vinculados a la actividad, así como, la subrogación en los contratos del personal empleado en la misma.
- CUESTIÓN. Si a dicha transmisión le resultaría de aplicación el supuesto de no sujeción del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992. En su caso, régimen de tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CRITERIO. Por lo tanto, dado que puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al IVA, la transmisión del inmueble que forma parte de dicho patrimonio empresarial quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD tal y como establece el artículo 7.5 del TRLITPAJD y no quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, dada la incompatibilidad de las dos modalidades.

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1411-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1411-25)



IMPUESTOS ESPECIALES  
**Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte**  
(IDMT)

✓ **IDMT. Consulta Vinculante V1307-25 11.07.2025)**

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

- HECHOS. La consultante es una empresa maltesa que ha adquirido un yate de uso privado con bandera maltesa de más de 8 metros de eslora. El administrador de la sociedad es residente en España. La consultante pretende introducir la embarcación en España para dedicarla tanto al chárter náutico como a un uso privado por personas residentes en España o titulares de establecimientos situados en España, vinculadas a la sociedad.
- CUESTIÓN. Posibilidad de obtener la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte recogida en el artículo 66.1.g) de la Ley 38/1992, de





28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

CRITERIO. Según la propia declaración de la consultante, la persona que pretende utilizar la embarcación en España para su uso privado es el administrador de la sociedad, persona residente en España. Así las cosas, en el supuesto de que la empresa consultante hubiese solicitado y obtenido la exención del IEDMT establecida en el artículo 66.1.g) de la LIE, el hecho de que el titular de la embarcación o persona vinculada, siempre que dichas personas sean residentes en España o titulares de establecimientos situados en España, la utilizara para uso propio implicaría un derecho de uso total o parcial sobre la referida embarcación, por lo que al dejarse de cumplir el requisito establecido en la Ley para la aplicación de la exención (afectación exclusiva al ejercicio de actividades de alquiler) provocaría, consecuentemente, la pérdida del beneficio fiscal obtenido.

En consecuencia, en el caso de que la sociedad consultante pretenda dedicar la embarcación objeto de consulta a la actividad de chárter náutico, reservándose un derecho de uso sobre la misma en los términos expuestos anteriormente, la circulación o utilización en España de la embarcación estará sujeta y no exenta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

→ **Acceso al documento original DGT:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1307-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1307-25)



HACIENDAS LOCALES

(HL)

**Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**

(IIVTNU)

**✓ HL-IIVTNU. Consulta Vinculante V1213-25 (04.07.2025)**

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ HECHOS. El consultante adquirió en 2016 y a título gratuito mortis causa un legado consistente en una vivienda "con cuantos muebles y enseres hubiera en su interior" y una plaza de garaje, de acuerdo con la escritura pública de adjudicación de la herencia. Dicha vivienda constituía la vivienda habitual del causante. Dichos bienes fueron valorados en un total de 800.000 euros, sin que se desglosase dicho total entre los distintos bienes.

Próximamente va a proceder a la enajenación de la vivienda, pero no de la plaza de garaje, por lo que, a efectos del IIVTNU, necesita determinar si ha existido o no un incremento de valor del terreno, para concluir si se incurre en el supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL o si procede la limitación del cálculo de la base imponible previsto en el artículo 107.5 del TRLRHL.

■ CUESTIÓN. 1.- Si la valoración conjunta o global de varios elementos patrimoniales en una herencia impide que se determine el valor de adquisición de cada uno a efectos de aplicar, en su caso, lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5 del TRLRHL.; 2.- En caso de que la respuesta a la cuestión anterior sea negativa, que se responda si de dicho valor ha de restarse el valor de los bienes muebles adquiridos conjuntamente con la vivienda o





si, por el contrario, al formar parte dichos bienes muebles del ajuar doméstico conforme a la normativa del Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, dicho valor es adicional al valor atribuido;3.- Y, asimismo, para el caso de la respuesta a la primera cuestión sea negativa, que se responda si los inmuebles (vivienda y plaza de garaje) adquiridos por un valor conjunto o global han de valorarse individualmente, repartiendo ese valor global conforme a un criterio razonable, como podría ser el valor catastral de cada uno de ellos en la fecha de devengo.

CRITERIO. De lo que se concluye lo siguiente en contestación a las tres cuestiones planteadas:

1.- La valoración conjunta o global de varios elementos patrimoniales en una herencia no impide que se determine el valor de adquisición de cada uno de dichos elementos a efectos de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5 del TRLRHL.

2.- A efectos de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5 del TRLRHL, en los casos en que la adquisición y/o transmisión del terreno se haya realizado a título lucrativo, tal como establece el propio artículo 104.5, habrá que estar al valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y en el caso de que se trate de una operación mortis causa, de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el valor de los bienes muebles y enseres de uso personal del causante se incluye en el valor del ajuar doméstico y no en el valor de los bienes inmuebles.

3.- Como se ha indicado anteriormente, en aquellos casos en los que en los títulos que documenten la adquisición o la transmisión, o en la respectiva declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se contenga el desglose del valor de adquisición o de transmisión de los distintos bienes o el desglose del valor del haber hereditario entre los distintos bienes y derechos que lo componen, deberá procederse al desglose del valor global entre los distintos bienes y derechos adquiridos o transmitidos de acuerdo con un método lógico y admitido en Derecho, como pudiera ser la proporción entre el valor catastral de un inmueble y la suma de los valores catastrales de todos los inmuebles en la fecha correspondiente, y aplicando dicha proporción al valor global.

## Basilica de San Isidoro (León)



Billete de mil pesetas con la imagen de San Isidoro en el anverso y una imagen románica del mismo personaje y la fachada de la Basílica de San Isidoro de León en el reverso.

Autor: [Amfeli](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International](#)

## IV. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS



### IV.1. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES

SEPTIEMBRE, 2025



MARISA GÓMEZ-LOBATO LANZAROTE

Abogado tributario

Asesora parlamentaria en las Cortes Generales (Legislaturas XII, XIII y XIV)

Madrid (España)

CRONICA TRIBUTARIA 196 3/2025

**«El uso de la enmienda parlamentaria para la aprobación de normas tributarias. Especial referencia a la reforma tributaria aprobada vía enmienda al proyecto de ley en materia de imposición mínima global»**

«Nuestro ordenamiento jurídico carece de disposición alguna que regule el contenido del derecho de enmienda. Tampoco lo hacen los reglamentos parlamentarios. Esto ha obligado al Tribunal Constitucional a conformar el alcance de este derecho, si bien desde una perspectiva ad casum no exenta de debate y oscilaciones interpretativas. Ello resulta particularmente controvertido cuando se aprueban normas por esta vía en el sensible ámbito tributario. Al análisis de la jurisprudencia en esta materia y, en particular, al potencial vicio de inconstitucionalidad del que adolece, a nuestro juicio, la reforma tributaria recientemente aprobada por el Gobierno vía enmienda, dedicamos el presente estudio»

#### SÍNTESIS DEL CONTENIDO DEL ARTÍCULO

Se estudia la reciente reforma tributaria en España, centrada en la Ley 7/2024, que establece nuevos impuestos para grupos multinacionales y otros sectores. Se destacan las críticas a la técnica legislativa empleada y sus consecuencias en el proceso democrático. Se analizan los principios constitucionales de autoimposición, reserva de ley y buena regulación, resaltándose cómo el sistema tributario muestra una creciente complejidad y dispersión normativa. La autora profundiza en la evolución del derecho de enmienda, el respeto a las minorías parlamentarias y



## SÍNTESIS DEL CONTENIDO DEL ARTÍCULO

la posible inconstitucionalidad de las reformas aprobadas mediante enmiendas. Finalmente, se realiza propuesta de mejoras en orden a reforzar la calidad y coherencia del marco tributario.



## IV.2. REVISTAS

AGOSTO-SEPTIEMBRE, 2025

### ÍNDICE

- I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF
- II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria
- III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España
- IV. NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid
- V. REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA. AEDAF
- VI. PAPER AEDAF 25
- VII. CRONICA TRIBUTARIA.IEF
- VIII CARTA TRIBUTARIA. Opinión

## I REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF

👉 Revista mensual núms.509-510 | Agosto-Septiembre 2025

➔ TRIBUTACIÓN

### ❖ Estudios

■ *«Naturaleza y efectos de la liquidación tributaria vinculada a delito según la jurisprudencia del Tribunal Supremo»*

👤 ROSA LITAGO LLEDÓ. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de València (España)

### Extracto

«La figura de la liquidación tributaria vinculada a delito es una de las categorías jurídicas que más polémica ha suscitado en el ámbito de los estudios doctrinales de derecho tributario desde su entrada en vigor. Pasados ya unos años, en ella ha venido a terciar, además, el TS en diversos pronunciamientos. En las sentencias aquí comentadas, la STS 261/2025, de 10 de marzo, y la STS 277/2025, de 17 de marzo, lo hace abierta y directamente, pues la cuestión de interés casacional tiene el ambicioso objetivo de determinar la naturaleza y los efectos de esa liquidación. Pese a ello, el resultado no es nuevo, ya que el TS se limita a seguir la doctrina previamente fijada al hilo del concepto de





deudor tributario al que se refiere el artículo 95 bis de la LGT. Las cuestiones que suscita esta jurisprudencia más reciente, que es objeto de este análisis crítico, son diversas. Y van desde el cuestionamiento de la verdadera necesidad y utilidad de esta doctrina, a la vista de que existe un concepto y también un régimen legal del que no cabe duda de que nos hallamos ante un acto administrativo, al planteamiento de cuál es el sentido de la función nomofiláctica del TS, que no parece que pueda ser definir categorías recogidas en las leyes, para finalizar en la principal de todas, que no es otra sino la valoración de su contenido y alcance considerando su adecuación o no al régimen normativo, pero también los efectos perniciosos que puede comportar»

■ «El *asesor fiscal como cooperador necesario en los delitos tributarios: a propósito del caso Nummaria*»

👉 CARMEN CASADO RODRÍGUEZ. Doctoranda de la Escuela Internacional de Doctorado. Universidad Rey Juan Carlos (España)

### Extracto

«La SAN 18/2025, de 4 de julio, juzga una diversidad de figuras delictivas (delitos contra la Hacienda pública, organización criminal, estafa procesal, falsedad documental o insolvencia punible) por las que se acusa al titular y a varios de los clientes del despacho Nummaria y que, en buena parte, están relacionados de algún modo con el ejercicio de la actividad profesional del abogado y asesor fiscal.

Estos delitos se encuadran dentro de un complejo entramado societario utilizado en la operativa defraudatoria y diseñado por el titular del despacho, con la intervención de una amplia variedad de sociedades interpuestas –entre ellas, uniones temporales de empresas, agrupaciones de interés económico o comunidades de bienes– domiciliadas en España y en el extranjero –Reino Unido, Panamá, Costa Rica, Suiza, Portugal, etc.

El trabajo se centra en dos cuestiones: la primera, de carácter procesal, silenciada o aludida incidentalmente y de soslayo en la sentencia, examina cuál fue el papel de la Agencia Tributaria en la puesta en marcha del proceso penal o, en otros términos, cómo se descubrieron y se aportaron al proceso los hechos inculpativos que terminaron siendo decisivos para fundamentar la acusación y la condena; la segunda se ciñe al análisis de la responsabilidad penal del titular del despacho no como contribuyente y autor directo de los delitos fiscales propios, sino en su condición de abogado y asesor fiscal y, como tal, partícipe a título de cooperador necesario en los delitos fiscales cometidos por algunos de sus clientes»

■ «*La problemática de los activos financieros afectos en la exención del impuesto sobre el patrimonio*»

👉 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho. Profesor de la Universidad Pompeu Fabra (España)

### Extracto

«La aplicación práctica de los beneficios fiscales de la empresa familiar está suscitando diferentes problemas de interpretación con relación al impuesto sobre el patrimonio y al de





sucesiones y donaciones. Uno de ellos es el relativo al concepto de activo afecto respecto de la tesorería o de los activos financieros en general.

La finalidad de nuestro trabajo es procurar precisar este último concepto, analizar su aplicación práctica con relación a los activos financieros en general y hacer un repaso de las resoluciones administrativas y judiciales que se han dictado al respecto»

■ *«Análisis teórico-práctico de la prescripción en la responsabilidad tributaria a la luz de la nueva jurisprudencia»*

👤 ROCÍO ESTÉBANEZ CUEVAS. Inspectora de Hacienda del Estado (España)

## Extracto

«Este artículo aborda la compleja y relevante materia de los plazos de prescripción en el ámbito de la responsabilidad tributaria, un área caracterizada por su alta conflictividad y dinámica jurisprudencial. El estudio se centra en el impacto transformador de los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo y las resoluciones del TEAC, que han redefinido el cómputo de dichos plazos de prescripción. Se analizan en profundidad las características de las dos carreras prescriptivas autónomas relativas a la facultad del derecho a declarar la responsabilidad tributaria (solidaria o subsidiaria) y al derecho a exigir el pago de la deuda al responsable ya declarado. Mediante el examen de fallos clave del Tribunal Supremo (Sentencias 147/2022, 1022/2023, 1023/2023 y 1137/2023) y las posteriores resoluciones del TEAC, junto con la inclusión de supuestos prácticos, se ofrece una visión teórica y aplicada de estos nuevos criterios interpretativos, que contribuyen a reforzar la seguridad jurídica del contribuyente»

## ❖ Análisis doctrinal y jurisprudencial

■ *«Nuevo criterio del TEAC ante la inembargabilidad de cuentas por parte de la Agencia Tributaria (Análisis de la RTEAC de 18 de junio de 2025, RG 1140/2022)»*

👤 NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM. Profesora contratada doctora de la UDIMA. Abogada del ICAM (España)

## Extracto

«El TEAC modifica su doctrina respecto a la inembargabilidad de las cuentas bancarias que se nutren exclusivamente de sueldos, salarios o pensiones declarados inembargables para decir que la parte inembargable de estas percepciones que está destinada a atender necesidades básicas personales y familiares del deudor no se transforma en ahorro embargable por el hecho de no gastarse en el mes en el que se percibe, entre otras cosas porque la ley no establece ningún límite temporal al importe que no se puede embargar»

➡ CONTABILIDAD

## ❖ Estudios

■ *«Análisis comparativo entre las Normas Técnicas de Auditoría resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-*





*ES) y la Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas (NIA-EMC): Una propuesta para su estudio»*

👉 ANA EJÁRRAGA-GARCÍA (autora de contacto), Universidad a Distancia de Madrid (España); Manuela Cañizares-Espada, Universidad a Distancia de Madrid (España); Patricia Víctor-Ponce, Universidad a Distancia de Madrid (España); María Pilar García Giménez, Universidad a Distancia de Madrid (España)

## ❖ **Análisis doctrinal**

■ *«Transmisión de una participación por una contraprestación fija y otra variable (Análisis de la consulta 5 del BOICAC 137, de abril de 2024)»*

👉 MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES. Profesor del CEF.-UDIMA (España)

### **Extracto:**

«Desarrollo y aplicación práctica de la consulta 5 del BOICAC 137, de abril de 2024, sobre la transmisión de una participación en la que se recibe una contraprestación fija y otra variable»

## ❖ **Casos prácticos**

■ *«Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el cuerpo técnico de Hacienda al servicio de la Administración foral de Navarra y sus organismos autónomos»*

👉 FERNANDO VALLEJO TORRECILLA. Licenciado en Ciencias Empresariales (España)

### **Sumario**

Contabilidad financiera, de sociedades y análisis contable

Ejercicio 1. Activos no corrientes.

Ejercicio 2. Activos financieros.

Ejercicio 3. Pasivos financieros. Concurso de acreedores.

Ejercicio 4. Aplicación del resultado.

Ejercicio 5. Reconocimiento de ingresos y existencias.

Ejercicio 6. Impuesto sobre beneficio y operaciones de regularización al cierre.

Ejercicio 7. Combinaciones de negocios.

Ejercicio 8. Operaciones entre empresas del grupo.

Ejercicio 9. Provisiones.

Ejercicio 10. Análisis contable.

Matemática financiera

Ejercicio 1. Cálculos diversos relativos a rentas.

Ejercicio 2. Cálculos diversos relativos a un préstamo.

Ejercicio 3. Cálculos diversos relativos a un empréstito.

## **II. TAXLANDIA.** Blog fiscal y de opinión tributaria

Entradas SEPTIEMBRE,2025





- 1ª «AIE's: ¿Qué tienen en común hacienda, el cine y la biotecnología?» (02.09.2025)

👉 CARLOS ROMERO PLAZA. Abogado Tributarista

## Introducción

«Históricamente no se nos había ocurrido un punto de conexión entre la Administración Tributaria, la cultura y las inversiones en innovación tecnológica. Pero hace unos años llegó el legislador y lo cambió todo. Y las cabezas de los empresarios, y posteriormente de sus asesores, se pusieron a pensar. Lo hicieron sobre una base legal, no olvidemos esto.

Este verano han aparecido en los medios de comunicación varias noticias con titulares como "Hacienda pone el punto de mira en las grandes fortunas por aprovechar beneficios fiscales en el cine" o "Hacienda pone el foco en I+D+i tras pinchar en hueso con el cine".

Estos titulares hablan de situaciones parecidas, aunque no iguales. Se trata de las inversiones realizadas utilizando como vehículo para las mismas las Agrupaciones de Interés Económico, más conocidas por sus siglas "AIE".

Mediante estos vehículos de inversión se incentiva la atracción de capital privado a determinados sectores que tradicionalmente se nutrían de la inversión pública para su crecimiento. Estos sectores son, principalmente, la cultura (cine, música, espectáculos en vivo) y las investigaciones en I+D+i.»

[...]

→ Acceso al documento original: [AIE's: ¿Qué tienen en común hacienda, el cine y la biotecnología?](#)

- 2ª «¿Debe informar la Administración tributaria acerca de la utilización de IA en sus actividades de control del fraude? (a propósito de la Sentencia Elsbury)» (09.09.2025)

👉 JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario

## Introducción

«A nadie se le escapa que el uso de la inteligencia artificial (en adelante, IA) es una obligación para las Administraciones tributaria de todos los países desarrollados. No solo por la conveniencia de utilizar el potencial que ofrece la IA para obtener ganancias en eficiencia en la lucha contra el fraude, sino por la necesidad de colocarse, como mínimo, al mismo nivel que los operadores privados, que están haciendo ya un uso intensivo de dicho tipo de herramientas. Su utilización no sólo debe centrarse en la actividad de control tributario, sino también en las labores de información y asistencia. Un buen ejemplo de ello son los asistentes virtuales elaborados por la Agencia Tributaria y, en particular, el del Impuesto sobre el Valor Añadido. Para 2025, el Plan de Control Tributario (en adelante, PCT) ha anunciado la creación de un modelo, basado en la IA, que permitirá prever la demanda de cada uno de los servicios de asistencia por parte de los ciudadanos, al objeto de acomodar mejor la oferta de citas previas.

En el ámbito del control del fraude, nuestro país no es una excepción, como lo demuestra el PCT de 2025, donde puede leerse lo siguiente: [...]»

→ Acceso al documento original: [¿Debe informar la Administración tributaria acerca de la utilización de IA en sus actividades de control del fraude? \(a propósito de la Sentencia Elsbury\)](#)





■ «*Coraje de la Sentencia del Tribunal Supremo 4980/2023, de 13 de junio de 2025: modificación tácita de la propia doctrina y nueva crítica a la limitación de efectos de la célebre Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021*» (10.09.2025)

👉 MAXIMINO LINARES Gil. Abogado del Estado (exc.)

## Introducción

«Cierta atención está recibiendo la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2025, estimatoria del recurso de casación nº 4246/2023. Aparentemente una más en la malhadada historia de la inconstitucional "plusvalía" municipal, pero que, a mi juicio, supone una muestra de coraje puesto que, tras la renovación de la Sala hace unos meses (el magistrado ponente, Gandarillas Martos, es una de las nuevas incorporaciones), la sentencia no solo modula tácitamente su anterior criterio sobre las situaciones consolidadas a efectos de la STC 182/2021, de 26 de octubre, sino que vuelve a echar de menos amargamente la falta de explicaciones dada por el Tribunal Constitucional. Con desconsuelo llega a afirmar que la limitación de efectos recogida en la STC 182/2021 "debe ser interpretada de forma estricta, incluso restrictiva", lo que supone un paladín reconocimiento de su encaje en el viejo aforismo romano "odiosa sunt restringenda"»

[...]

→ Acceso al documento original: [Coraje de la Sentencia del Tribunal Supremo 4980/2023, de 13 de junio de 2025: modificación tácita de la propia doctrina y nueva crítica a la limitación de efectos de la célebre Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021](#)

■ «*La dudosa constitucionalidad del valor de referenciade mercado*» (16.09.2025)

👉 MANUEL LUCAS DURÁN. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá

## Introducción

«La valoración de los inmuebles viene siendo, desde hace décadas, un auténtico quebradero de cabeza para las Administraciones tributarias autonómicas -encargadas de la gestión de los impuestos que gravan las transmisiones patrimoniales por causa onerosa (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o ITPAJD) y lucrativa (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o ISD)- por cuanto que no es sencillo determinar la valoración de tales bienes de naturaleza inmobiliaria, máxime cuando no ha existido un pago o retribución que ponga de manifiesto el correspondiente valor de mercado (como ocurre con las sucesiones o donaciones).

Cierto es que el control de tales transmisiones ha aumentado notablemente en los últimos años, sobre todo en lo que respecta a las que tienen causa onerosa (necesidad de justificaren la escritura pública el medio de retribución, la prohibición de pagos en efectivo por encima de determinados umbrales, etc.). Sin embargo, siguen subsistiendo posibilidades de fraude fiscal, por un lado, y es habitual que las Administraciones tributarias desconfíen del valor declarado por las partes intervinientes en referidos negocios jurídicos»

[...]





→ Acceso al documento original: [La dudosa constitucionalidad del valor de referencia de mercado](#)

■ «Beneficios fiscales para la transmisión de empresas familiares e interpretación finalista» (23.09.2025)

👉 FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

## Introducción

«Tras el descanso estival he tenido conocimiento de una Sentencia del Tribunal Supremo que me parece de extraordinario interés y que se merece una entrada de nuestro querido blog porque invoca acertadamente la preferencia de la interpretación finalista de la norma frente a la interpretación gramatical o literal realizada por la Administración tributaria para negar la aplicación de la reducción por transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Me refiero a la Sentencia de 14 de julio de 2025 (recurso 2197/2023) (Ponente Excm. Sra. D.<sup>a</sup> María de la Esperanza Córdoba Castroverde), en la que se examina si para aplicar dicha reducción a la transmisión de participaciones de una empresa familiar dedicada al arrendamiento de inmuebles (referida a liquidaciones del ISD de 2013) basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, entonces local y persona empleada y hoy sólo persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, o, si además, es preciso que se justifique dicha contratación desde un punto de vista económico»

[...]

→ Acceso al documento original: [Beneficios fiscales para la transmisión de empresas familiares e interpretación finalista](#)

■ «"Brotos verdes" en la jurisprudencia tributaria del Tribunal Supremo» (30.09.2025)

👉 JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO. Antigo magistrado del Tribunal Supremo. VANESSA CASTELLÓ JORDÀ. Jurista.

## Introducción

«En una entrada anterior de este Blog (*Nubarrones jurisprudenciales*), allá por marzo de 2022, hubo ocasión de reflexionar sobre una de las, en nuestra opinión, encrucijadas del debate tributario en los últimos tiempos: la recuperación por los ciudadanos de los impuestos que, de una manera u otra, desconocen la supra legalidad constitucional o la Prioritaria legalidad comunitaria y que, no obstante, se han visto obligados a afrontar, nutriendo al Tesoro indebidamente.

La respuesta que los distintos poderes públicos adoptan frente a las consecuencias del pago de un impuesto declarado inconstitucional u opuesto al ordenamiento jurídico de la Unión Europea ofrece un indicador privilegiado para valorar la salud del sistema tributario y la calidad del Estado de Derecho que lo alimenta. Ocurre así porque, como se dijo entonces, en términos estrictamente jurídicos el resultado natural (y deseable) es que, quien se ve sometido a una exacción tributaria indebida, la recupere y quede indemne.





Este axioma es consecuencia natural del principio de legalidad que en nuestro sistema de convivencia proclama el artículo 9.3 Constitución Española (CE).

No obstante, las exigencias que dicho principio impone deben cohonestarse con las inherentes a otro principio no menos central en la arquitectura constitucional: el de seguridad jurídica, plasmado en el mismo precepto de la Norma Fundamental. Cuanto más intensos sean los requerimientos de la legalidad, mayor flexibilidad habrá de otorgarse a la urdimbre de la seguridad jurídica. Por el contrario, si aquéllos se revelan de menor protección, esta última debe erigirse en un valladar. Desde luego, no puede convertirse la seguridad jurídica en un valor absoluto cuando se confronta con la legalidad, pues no hay mayor inseguridad que la originada por la injusticia o la manifiesta ilegalidad.

En el ámbito del Derecho de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia, afincado en Luxemburgo, no alberga la menor duda al respecto. Hoy es un principio general del Derecho de la Unión Europea, de creación pretoriana, que cuando un contribuyente ingresa en las arcas públicas de un Estado miembro sumas en virtud de un tributo declarado contrario al Derecho comunitario nace automáticamente en su patrimonio jurídico el derecho a la íntegra restitución de lo indebidamente pagado [cfr., por todas, la sentencia 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (C-199/82, EU:C:1983:318, apartado 12), y las que en ella se citan].

En el campo de juego doméstico, tratándose de impuestos disciplinados en leyes declaradas inconstitucionales, el Tribunal Constitucional no se ha mostrado tan decidido. Cuando se trata de restaurar el orden quebrado, como a los tenistas mediocres en lances decisivos del encuentro, le tiembla la muñeca, duda hacia dónde dirigir la pelota y tiene la poco recomendable costumbre de limitar los efectos de su pronunciamiento en base a criterios impredecibles. En ocasiones, incluso, al acotar las consecuencias de su pronunciamiento, priva a los que soportaron la exacción inconstitucional de las vías de recurso que les atribuye la ley, pese a que aún estén vivas [recuerde el lector el malhadado fundamento jurídico 6º.b) de la STC 182/2021]. Es decir, un poder constituido (el Tribunal Constitucional) despoja a los ciudadanos del derecho que le atribuyó el Poder Constituyente en el artículo 24.1 CE: el acceso a un tribunal de justicia en defensa de sus derechos e intereses legítimos a través de los cauces establecidos por el legislador (derecho fundamental de configuración legal). Obtenga el lector las consecuencias; uno de los firmantes de esta entrada (Huelin) ya lo ha hecho y publicado: puede haber sentencias del Tribunal Constitucional perfectamente inconstitucionales.

Por ello, se nos antoja imprescindible y trascendental el papel que en interpretación del ordenamiento jurídico (como máxima instancia de la jurisdicción ordinaria) adopte el Tribunal Supremo, tan órgano constitucional ( cfr. el artículo 123.1 de la Norma Fundamental) como el propio Tribunal Constitucional, sin más límites que los marcados en materia de garantías constitucionales por este último, a cuya interpretación aquél se debe, como los demás órganos jurisdiccionales, según nos recuerda el artículo 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Y en ese afán, no sin titubeos, frenazos inesperados y retrocesos incomprensibles, está empeñada desde hace años la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, que tiene atribuida la resolución de los recursos de casación en materia tributaria. El balance de ese impulso jurisprudencial resulta altamente positivo en





la búsqueda de equilibrio en el descompensado debate tributario, donde una de las partes, dotada de imperium, siempre señorea la contienda (o, al menos, lo intenta).

Constituyen hitos relevantes de ese empeño las sentencias de 16 de julio de 2020 (recurso de casación 810/2019, ES:TS:2020:2724) y 6 de abril de 2022 (recurso de casación 2575/2020, ES:TS:2022:1413), que, referidas a casos de oposición al Derecho de la Unión europea, dieron alas a la revisión de los actos nulos de pleno Derecho disciplinada en el artículo 217 de la Ley General Tributaria (LGT) para, en los supuestos en que esa oposición a consecuencia del trato discriminatorio que la ley interna dispensa a los contribuyentes en función de su lugar de residencia, reputar afectado el derecho fundamental a la igualdad ante la ley proclamado en el artículo 14 CE y, por ende, hacer franco el camino del recurso de nulidad al amparo del apartado 1.a) de dicho precepto.

En la misma línea de ensanchar la puerta que da acceso a la nulidad del artículo 217 LGT sitúa la sentencia de 28 de febrero de 2024 (recurso de casación 199/2023, ES:TS:2024:941) que, en los supuestos de inconstitucionalidad de una ley tributaria e interpretando los artículos 161.1.a) y 164.1 CE, en relación con los artículos 39.1 y 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), permite acudir a la revisión de los actos tributarios firmes dictados a su amparo por la vía de la declaración de nulidad del artículo 217.1.g) LGT, porque, previendo este precepto dicho cauce para los demás casos en los que una disposición de rango legal disponga la sanción de nulidad, las citadas normas constitucionales y orgánicas contemplan ese tipo de consecuencia jurídica para las disposiciones y los actos afectados por la declaración de inconstitucionalidad.

No menos relevante, aunque termine -permítasenos la expresión- dando un "gatillazo" (cfr. La entrada *Nubarrones jurisprudenciales*), resulta la sentencia de 9 de febrero de 2022 (recurso de casación 126/2019, ES:TS:2022:484), al abrir como cauce para obtener la devolución de ingresos indebidos el de la revocación contemplado en el artículo 219 LGT, configurándolo como un derecho de los administrados (preferimos hablar de "ciudadanos"), siempre que concurren los requisitos exigidos por el precepto, y no como una potestad graciable de la Administración (cuyo carácter "servicial", ex. artículo 103.1 CE, se olvida muy a menudo).

Y con este impulso, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo nos ha alegrado el regreso otoñal a nuestras ocupaciones habituales con dos regalos, en forma de sentencia, alumbrados en la aurora del descanso estival. Nos referimos a las sentencias de 13 de junio de 2025 (recurso de casación 4246/2023, ES:TS:2025:2636) y 21 de julio de 2025 (recurso de casación 6502/2023, ES:TS:2025:3723). En ambas, el Tribunal Supremo se enmienda a sí mismo y, en cierta medida, al Tribunal Constitucional, profundizando en la jurisprudencia que, al servicio del principio de legalidad, y sin desdeñar las exigencias de la seguridad jurídica, abre vías procedimentales (o descarta establecer exigencias desproporcionadas para su operatividad) con el designio de hacer efectivo el derecho de los ciudadanos y sus empresas a recobrar tributos que han ingresado en las arcas públicas, cuya norma legal de cobertura ha sido declarada, más tarde, inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión Europea.

[...]

→ Acceso al documento original: ["Brotos verdes" en la jurisprudencia tributaria del Tribunal Supremo](#)





## III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España (TEMAS FISCALES)

👉 NÚMERO 302 - SEPTIEMBRE, 2025

■ «El parecer más reciente del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones»

👉 ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Abogado del Estado. Doctor en Derecho

### INDICE

#### I. Introducción

- a. el principio de igualdad tributaria y las potestades de las Comunidades Autónomas
- b. una referencia al Derecho Civil: computación y colación
- c. la legitimación del legatario "de parte alícuota"
- d. el legatario no deduce las deudas y sí el heredero
- e. la adquisición por el legatario no es confiscatoria ni infringe el principio constitucional de capacidad económica

#### II. Cuestiones previas

- a. el reenvío
- b. el certificado sucesorio europeo
- c. los derechos del cónyuge superviviente
- d. el art.792 del Código Civil francés

#### III. Naturaleza del impuesto sucesorio

- a. la determinación de los sujetos pasivos
- b. la aportación a la sociedad de gananciales

#### IV. Aspectos del tributo analizados por el Tribunal Supremo

- a. la extinción del derecho de usufructo
- b. aplicación de reducciones y consolidación del dominio
- c. conmutación, sucesión testada y consolidación del dominio
- d. el "error de salto"
- e. el ajuar doméstico
- a,) conceptos que se excluyen
- b,) el no planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad
- f. la reducción en la adquisición de vivienda habitual
- g. la interrupción del plazo de prescripción
- h. la caducidad del procedimiento
- i. la extinción del condominio y los excesos de adjudicación





- j. la responsabilidad del Estado legislador
- V. Los beneficios fiscales en la transmisión por herencia o donación de la empresa familiar
  - a. el régimen jurídico
  - b. su extensión a las donaciones: las funciones de dirección
  - c. los bienes afectos a la actividad empresarial: el prorrateo
  - d. últimas precisiones jurisprudenciales

## Introducción

1. El parecer de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no puede desligarse de los aspectos sustantivos o jurídicos-civiles<sup>1</sup> como es bien conocido, pues no en vano la delimitación del hecho imponible, o sea la adquisición por herencia o legado, está en función de la partición de la herencia y en cualquier caso de la división de los bienes que fueron comunes de los cónyuges; si a ello se añade que el citado Impuesto está cedido a las Comunidades Autónomas en gestión y que es parte de su regulación normativa<sup>2</sup>, y que además algunas de estas poseen Derecho Civil propio, se llegará a la fácil conclusión de que la doctrina que se expone supone una combinación de todos estos factores .

### a. el principio de igualdad tributaria y las potestades de las Comunidades Autónomas

Ha reiterado el Tribunal Constitucional que el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias ni menos aún que tengan que ejercerlas de<sup>3</sup> una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes, pues la autonomía política significa, precisamente, la capacidad de cada Comunidad Autónoma para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía; y si de dicho ejercicio de las competencias derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan infringidos necesariamente los artículos que se ocupan de la materia, pues esos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de todos los derechos y deberes de los ciudadanos, lo que sería incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (Sentencias del Tribunal Constitucional núm. 37/1987 -FJ 10- y 150/1990 -FJ 7-, entre otras).

Asimismo, ha declarado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Sentencias de 28 de Mayo de 2008 -recurso de casación núm. 7700/2002- y 22 de Enero de 2009 -recurso de casación núm. 3372/2004-, entre otras, que:

"El principio de igualdad no implica en todos los casos un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica, pues llevado a su última consecuencia sería incompatible con el de autonomía de la imposición de exacciones y la intensidad de las cargas tributarias, y como dice el Tribunal Constitucional en Sentencia 37/1981, de 16 de Noviembre, la igualdad no puede ser entendida como una rigurosa y monolítica uniformidad del Ordenamiento, pues en virtud de las competencias legislativas de las Comunidades Autónomas nuestro Ordenamiento tiene una estructura por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales", añadiéndose en la de 19 de Julio de





1991 que "no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría convertir al legislador fiscal en un mero amanuense -mejor en un mero copista- con lo que la autonomía proclamada desaparece y se incumple el permiso contenido en el artículo 41.2 citado (se refiere a la Ley de aprobación del Convenio Económico Estado- Navarra) que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de establecerlo y de regularlo, lo que es distinto del mero mantenimiento e implica, desde luego, innovación (establecer) o modificación (regular)". (con similar doctrina, en cuanto al principio de igualdad y su relación con el principio de autonomía, Sentencias del Tribunal Constitucional, 37/1987, de 20 de Marzo y 150/1990, de 4 de Octubre)"

### b. una referencia al Derecho Civil: computación y colación

Desde el citado punto de vista traemos a colación lo expuesto por la Sala Primera del Tribunal Supremo, en Sentencia de 7 de Enero de 2025, donde se indica en relación a la computación y a la colación que:

"La computación permite fijar la base de cálculo de la legítima global del grupo de legitimarios de que se trate y la parte disponible. Realizado este cálculo, con la finalidad de defensa de los derechos de los distintos legitimarios, y con el fin de comprobar si han recibido o van a poder recibir lo que les corresponda o si es preciso realizar ajustes o reducciones en caso de que haya lesión de la legítima, procede realizar las operaciones de imputación. La imputación consiste en cargar o colocar las distintas atribuciones por cualquier título (donaciones, legados e institución de heredero) en la porción o porciones correspondientes en el sistema de legítimas (legítima, mejora o parte libre) y en la cuenta de cada beneficiario, en función en cada caso de la clase de beneficiarios que concurren (hijos, extraños, cónyuge viudo), conforme a los arts. 819, 820, 825, 828, en relación con los arts. 636, 554 y 656 del Código Civil, entre otros.

La colación, en cambio, es una operación particional "en la cuenta de partición", dice el art. 1035 del Código Civil), que tiene la consecuencia de que el legitimario que fue donatario tomará en el momento de la partición de menos todo lo que ya había recibido antes por donación. Salvo previsión en contrario del causante (art. 1036 del Código Civil), hay que interpretar que la donación hecha al legitimario es un pago a cuenta. Subyace la presunción por el legislador de que el causante, si no dice lo contrario, querría que lo donado a un legitimario sea un adelanto de lo que le pueda corresponder en su herencia cuando muera.

La colación, al insertarse en las operaciones particionales requiere la existencia de una comunidad hereditaria, en la que sean partícipes a título de heredero los legitimarios "heredero forzoso", art. 1035 del Código Civil). De modo que la colación no afecta al no legitimario, aunque sea instituido heredero. Otra cosa es que las donaciones que haya podido recibir el no legitimario sí se tengan en cuenta a efectos de la computación para el cálculo de la legítima (art. 818 del Código Civil), y si las donaciones son inoficiosas y no respetan la legítima, podrán reducirse a instancias de los legitimarios perjudicados".

### c. la legitimación del legatario de parte alícuota

Expuesto lo anterior como preámbulo, y como mera cita preliminar mencionamos lo expuesto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo que en Sentencia de 17 de Julio de





2023, aludió a lo siguiente tal y como se contempló en el Auto de admisión solicitando parecer de aquella en los siguientes términos.

“Determinar si los legatarios de parte alícuota cuentan con un interés legítimo y, por consiguiente, están legitimados, al amparo del artículo 232.3 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 39.1 de la misma norma, para comparecer en un procedimiento económico-administrativo suscitado originariamente por el causante y pendiente de resolución en el momento del fallecimiento de éste, cuando ya se han personado los herederos que han aceptado pura y simplemente la herencia y la deuda tributaria controvertida en dicho procedimiento se encuentra abonada”.

Partiendo de que el concepto de interés legítimo ha sido objeto de una abundante y consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en la que, en síntesis, se enfatiza que la resolución impugnada y respecto de la que se aduce el interés legítimo, ha de repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de dicho interesado, sea directa o indirectamente, pero siempre de manera real o actual, otorgando potencialmente una ventaja o eliminando, también potencialmente, un gravamen; de ahí que el interés debe ser real, actual y cierto, y no meramente hipotético o incierto [vid., por todas, la Sentencia de 23 de Marzo de 2021 (rec. 5855/2019)].

El presente caso requiere interpretar el sentido de dicha noción de interés legítimo previsto en el artículo 232.3 de la Ley General Tributaria en relación con la figura de legatario de parte alícuota que, conforme el artículo 39.1, párrafo 2o de la Ley General Tributaria sucede al causante en sus obligaciones tributarias en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos y adquiere, como tal sucesor, la condición de obligado tributario al amparo del artículo 35.2 de la Ley General Tributaria.

Siendo la respuesta la siguiente:

“Procede fijar como doctrina jurisprudencial que el legatario de parte alícuota cuenta con un interés legítimo y, por consiguiente, está legitimado, al amparo del artículo 232.3 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 39.1 de la misma norma, para comparecer en un procedimiento económico-administrativo interpuesto por el causante y pendiente de resolución en el momento del fallecimiento de éste”.

d. el legatario no deduce las deudas y sí el heredero

Precisamente sobre la posición del legatario se ocupa la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 27 de Septiembre de 2024, que según lo expuesto por el mismo Tribunal en Sentencia de 5 de Mayo de 2023, no puede deducir las deudas de la herencia, lo cual corresponde a los herederos, salvo en el caso contemplado en el artículo 891 del Código Civil para el supuesto de que toda la herencia se distribuya en legados.

Pero en el supuesto que se contempla en la mencionada Sentencia se alude a un legado, teniendo que precisar su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente, pretendiendo alegarse la confiscatoriedad del tributo y la infracción del principio de capacidad económica, alegaciones que no se comparten por el Organismo decisorio.

e. la adquisición por el legatario no es confiscatoria ni infringe el principio constitucional de capacidad económica





Según la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de Octubre, la prohibición de los tributos confiscatorios se configura como defensa normativa de la propiedad privada, y también, como límite del poder de exacción del Estado, por poderse ejercer solo respetando a los contribuyentes el derecho a contribuir "en función de su capacidad económica"; en principio, es la imposición total, el Sistema Tributario completo, el que debe respetar el principio de capacidad económica, y no puntualmente, cada figura impositiva; pero, además, ninguna figura tributaria puede basarse en un hecho imponible que no integre riqueza imponible, real o potencial; no puede gravarse una riqueza ficticia; y aún más, en todos los impuestos la cuota debe determinarse en consideración a la capacidad económica relativa demostrada por el sujeto pasivo; se pueden aplicar otros criterios legítimos, de progresividad o para fines legítimos extrafiscales, pero, no desconectados de la capacidad económica; esta correspondencia con la capacidad económica será más exigible, cuanto más central o esencial sea ese impuesto en el sistema impositivo; especialmente exigible en el caso de tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 de la Constitución, siendo pilares estructurales del Sistema Tributario; pero también en los demás tributos, en función de lo determinantes y estructurales que sean.

Haciendo aplicación al presente caso, podemos comprobar que el Impuesto de Sucesiones fija la cuota como un porcentaje de la base imponible, la riqueza heredada; el cual, aunque es elevado, no agota dicha riqueza; el contribuyente retiene una parte sustancial; gira sobre adquisiciones gratuitas.

No alega el demandante que, ni siquiera en conjunción con otros impuestos se haya visto privado de todo lo adquirido; alega que con los gastos financieros y de gestión, queda privado de su propiedad; pero, no ha aportado prueba al respecto.

En consecuencia, no resulta confiscatorio, al no privar al contribuyente de la riqueza imponible, sino solo de una parte.

Alega el demandante que, como muchos herederos, ha tenido que vender parte de los inmuebles para poder pagar el impuesto; no aporta prueba al respecto; pero, aunque resultara probado, esta circunstancia resulta coherente con el concepto de impuesto, en el cual, el sujeto pasivo debe contribuir con una parte de la riqueza imponible, por la sola circunstancia de que dicha riqueza existe y es suya; dado que el impuesto debe satisfacerse en metálico, no es algo impropio, que para ello haya que convertir esa parte de la riqueza imponible en dinero.

Y tras ello se concluye:

"En su regulación legal, por Ley 29/1987, de 18 de Diciembre de 1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, este impuesto parte del valor de la herencia, respondiendo así al principio de capacidad económica. También aplica criterios de progresividad, constitucionalmente legítimos, al considerar el importe de la herencia y el patrimonio preexistente del heredero. Así, al demandante se le aplicó el coeficiente multiplicador de 1'9059 en atención a su patrimonio preexistente superior a 4.020.770,98 euros. Un heredero extraño con igual patrimonio habría soportado un coeficiente de 2,4000. Art. 22.2 de la citada Ley del Impuesto sobre Sucesiones. Puesto que esta Ley también gradúa la cuota en función del grado de parentesco del heredero, lo que consideramos incluido en la potestad normativa del Estado.







## ■ «Desesperación fiscal»

👉 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Profesor UPF, Doctor en Derecho. Miembro del Consejo Asesor Institucional (CAI) de la AEDAF

### Resumen

«No es ninguna novedad afirmar que en el ámbito tributario la seguridad jurídica brilla por su ausencia. Se ha repetido tanto, que creo que ya a nadie le impacta. Pero lo cierto es que el deterioro del Estado de Derecho en materia tributaria se va poco a poco extendiendo en todos los órdenes, incluido los tribunales jurisdiccionales. El presente artículo pretende poner énfasis en ese deterioro que se está produciendo y hacer especial énfasis en una cuestión muy concreta: la interpretación a efectos fiscales del concepto de abuso»

## V. REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

Edita. Asociación Española de Asesores Fiscales

👉 Nº 150 JULIO/SEPTIEMBRE-2025

### **Editorial**

*La preocupante limitación de efectos de las sentencias del TJUE en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional: el restrictivo concepto de violación suficientemente caracterizada (modelo 720) y la injustificada inversión de la carga de la prueba de la traslación económica del tributo (tramo autonómico del IEH)*

👉 JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID

### **I. Estudios**

■ «*El régimen de responsabilidad subsidiaria de los administradores mercantiles y la difícil relación entre las potestades de recaudación y las garantías del ámbito sancionador*»

👉 CRISTINA PÉREZ-PIAYA MORENO. Letrada del Tribunal Supremo (España)

### Resumen

«El Tribunal Supremo, en la sentencia de 20 de mayo de 2025, ha confirmado la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria de los administradores y ha admitido sin ambages la aplicación del principio de presunción de inocencia en el procedimiento en que se declara. Sitúa la carga de la prueba en la administración, que deberá acreditar la culpabilidad en la conducta del administrador en lugar de limitarse a constatar esta condición. Esta decisión, que se ha recibido en un amplio sector de la doctrina como positiva, y la traslación misma de los principios propios del ius puniendi al ámbito de la recaudación, pone de manifiesto los defectos en el diseño del sistema tributario, que permite la transmisión de sanciones a terceros y requiere revestir de garantías propias del ámbito sancionador a procedimientos ajenos a este»

■ «*La mal resuelta cuestión de los gastos médicos y farmacéuticos en el IRPF de empresarios y profesionales*»





 FERNANDO VELAYOS JIMÉNEZ. Inspector de Hacienda excedente (España)

## Resumen

«El que la doctrina de la Dirección General de Tributos y (en un caso aislado) la jurisprudencia menor haya dicho que los gastos médicos y farmacéuticos no son gastos deducibles de la base imponible del IRPF de los empresarios o profesionales, obedece a un análisis de la normativa que resulta incorrecto y forzado. Este trabajo revisa la evolución del IRPF desde 1978 hasta nuestros días, para alcanzar la conclusión contraria: los gastos médicos y farmacéuticos sí deberían ser deducibles de la base imponible del IRPF»

■ *«¿Colaboradores o sujetos pasivos? El nuevo paradigma de las plataformas digitales y el principio de proporcionalidad»*

 ESTEFANÍA HARANA SUANO. Profa. Dra. Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid (España)

## Resumen

«Esta investigación analiza el cambio de paradigma en la fiscalidad indirecta que convierte a las plataformas digitales en responsables del cumplimiento del IVA. El objetivo es evaluar si esta atribución respeta el principio de proporcionalidad fiscal y se ajusta al concepto de capacidad económica. A través de una metodología jurídico-dogmática, se examina la evolución doctrinal y las implicaciones prácticas del régimen actual. Los resultados evidencian una creciente carga tributaria sobre actores que no realizan el hecho imponible, generando tensiones con los principios estructurales del Derecho tributario. Se concluye que el diseño normativo actual desdibuja los límites entre colaboración administrativa y sujeción fiscal, comprometiendo la coherencia del sistema y la justicia tributaria. Resulta imprescindible reequilibrar la distribución de responsabilidades, asegurando que la colaboración de las plataformas no derive en una forma encubierta de sujeción tributaria sin base suficiente, sin olvidar la importancia de la simplificación de trámites para el usuario»

■ *«Elementos tributarios en la fiscalidad de los robots»*

 JOSÉ FRANCISCO SANZ CASTAÑO. Universidad Europea de Valencia (España)

## Resumen

«En el presente trabajo, desde una perspectiva internacional, se pretende realizar un análisis de la posible tributación de los robots entendidos estos como elementos tangibles, cuando operan mediante elementos físicos, e intangibles como inteligencia artificial autónoma. Se analizarán elementos sobre su posible tributación mediante establecimiento permanente, o por la concesión a estos de una personalidad jurídica instrumental. El eventual cálculo de la hipotética base imponible o el concepto de residencia. Así como el nexo de tributación en la jurisdicción de mercado bien mediante presencia digital significativa en caso de robots incorpóreos, o mediante la adaptación del concepto lugar fijo de negocios en el supuesto de robots con soporte físico»





■ «*La caducidad en los procedimientos sancionadores tributarios derivados de un procedimiento de inspección: análisis comparado entre ESPAÑA Y COSTA RICA*»

👉 LUIS ALEJANDRO SEGURA SÁNCHEZ. Abogado Asociado a Consortium Legal, Costa Rica Máster en Derecho Público por la Universidad de Costa Rica Máster en Alta Especialización en Asesoría Fiscal por la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense de Madrid.

## Resumen

«El presente trabajo se aboca al estudio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria, lo que comprende el análisis de los principios que la rigen y las garantías mínimas que debe respetar el procedimiento sancionador. Posterior a ese examen general, se estudian las singularidades del procedimiento sancionador tributario en el ordenamiento jurídico de España y Costa Rica. El objetivo de lo anterior es explicar el instituto jurídico de la caducidad como medio de terminación del procedimiento»

■ «*El creciente protagonismo de la fiscalidad en el Derecho Internacional Público*»

👉 JOSÉ MANUEL OLIVAR JULIÁN. Profesor Ayudante Doctor de Derecho Internacional Público y Relaciones Internacionales Universidad Pública de Navarra (UPNA) (España)

## Resumen

«La fiscalidad, ha adquirido un creciente protagonismo en ese nuevo derecho internacional Contemporáneo. La OCDE vinculada a los países más ricos lidera esta labor al tiempo que los países con menor desarrollo, mayoritarios en la Asamblea General de la ONU están apoyando una iniciativa para preparar un tratado internacional, uno de cuyos objetivos podría ser el aumento de la recaudación impositiva de esos países menos desarrollados. La fiscalidad, además de haber ganado protagonismo en la agenda internacional, ha sido un tema objeto de la jurisprudencia de los tribunales internacionales encargados de la defensa de los Derechos Humanos»

## **II. Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa**

■ «*Límites a la colaboración público-privada en los procedimientos tributarios (RTEAC 00/1335/2022, de 20 de febrero de 2025)*»

👉 AMPARO LEZCANO ARTAL. Profesora Asociada Departamento Derecho Financiero y Tributario Universidad de Valencia

## Resumen

«La resolución del TEAC no 00/1335/2022, de 20 de febrero de 2025 analiza los límites legales de la colaboración público-privada en los procedimientos administrativos, especialmente en materia tributaria. Aunque la Administración puede contratar asistencia técnica con entidades privadas, esta colaboración no puede extenderse al ejercicio de potestades públicas ni a la tramitación del procedimiento administrativo previo, que corresponde exclusivamente a funcionarios. El incumplimiento de esta limitación conlleva la nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas. La resolución confirma y aplica el





criterio fijado por el Tribunal Supremo, que establece la imposibilidad de que entidades privadas tramiten procedimientos que impliquen el ejercicio de potestades públicas»

■ *«La valoración de participaciones no cotizadas en el IRPF: SAN de 18 de marzo de 2025, rec. núm. 1282/2021»*

👉 SONIA DÍAZ ESPAÑOL. Economista y Graduada en Derecho. Inspectora de Tributos de la Comunitat Valenciana en excedencia (primera promoción)

## Resumen

«La Sentencia de la Audiencia Nacional 1676/2025 marca un punto de inflexión en la interpretación del artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF en relación con la valoración de participaciones no cotizadas. El pronunciamiento otorga un papel central a la prueba pericial, exige una motivación reforzada de los actos administrativos y matiza la aplicación automática de la regla objetiva de valoración. Este trabajo analiza los fundamentos jurídicos de la sentencia y sus implicaciones prácticas para la actuación de la Administración tributaria».

■ *«El delito contra la Hacienda Pública ante el certificado de residencia fiscal. Caso Sito Pons. STSJ Cataluña 117/2025, de 1 de abril»*

👉 LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ. Universidad de Barcelona (España)

«El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña absuelve a un célebre deportista acusado de delito fiscal. En línea con la doctrina del Tribunal Supremo, la sentencia ratifica la relevancia de contar con un certificado de residencia fiscal del cual resulte la condición no residente fiscal en España. Además, se hacen interesantes consideraciones sobre la necesidad de interponer sociedades por motivos no fiscales»

■ *«El perpetuo regreso al pasado: a propósito de la STS 382/2025 de 2 de abril de 2025, rec. 8998/2022»*

👉 MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ. Doctora en Derecho (España)

## Resumen

«El Tribunal Supremo en su sentencia número 382/2025, de 2 de abril, interpreta el vigente artículo 115 LGT permitiendo a la Administración la revisión de situaciones acontecidas en ejercicios prescritos, aun habiendo sido efectuadas bajo la vigencia de la LGT de 1963, siempre que sus efectos se proyecten en ejercicios no prescritos.

Esta sentencia cuenta con el voto particular concurrente del Magistrado Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, quien señala la necesidad de poner coto a la imprescriptibilidad de estas facultades de comprobación para salvaguardar el principio de seguridad jurídica y el derecho de defensa»

■ *«Gasto deducible e interpretación razonable de la norma: STS de 7 de mayo de 2025, recurso de casación núm. 4363/2023»*





👉 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada (España)

## Resumen

«La falta de prueba de un gasto deducido en la base imponible del Impuesto de Sociedades no debe conducir siempre a calificar la conducta del contribuyente como culpable a efectos sancionadores, sin que tal situación lleve necesariamente a la adopción de la solución contraria. Es necesario que la Administración demuestre el elemento culpable advertido en la conducta del contribuyente y que lo motive adecuadamente»

■ «*Veto presupuestario y derogación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: STC 135/2025, de 11 de junio (Conflicto entre órganos constitucionales del Estado núm. 1219-2024)*»

👉 MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid (España)

## Resumen

«El Tribunal Constitucional aplica la doctrina de la STC 34/2018 y desestima el conflicto entre órganos constitucionales del Estado, promovido por el Gobierno contra el Senado, por negarse la Mesa de la Cámara a aceptar el veto por motivos presupuestarios de una proposición de ley que pretendía derogar la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Como esta iniciativa no afectaba al Presupuesto vigente al tiempo de ser formulada, el Gobierno se excedió en el uso de la facultad contemplada en el artículo 134.6 de la Constitución»

■ «*El eterno debate sobre la calificación de impuesto directo o indirecto en los gravámenes sobre productos energéticos: STS de 13 de junio de 2025, rec. núm. 3134/2023*»

👉 ANA MOLINA LEBRÓN. Profesora doctora de Derecho Financiero y Tributario UCM (España)

## Resumen

«La extrafiscalidad ha irrumpido con fuerza en las últimas décadas. Pocos tributos, son verdaderos tributos extrafiscales, lo que los lleva a no respetar los postulados constitucionales y el Derecho de la Unión Europea, fundamentalmente pocos tributos extrafiscales están orientados a disuadir las conductas que vienen a proteger, convirtiéndose en instrumentos de intervencionismo administrativo. En España, en el ámbito del sector eléctrico, se ha optado por la implantación masiva de aparentes tributos extrafiscales, con una creación indiscriminada de tributos «aparentemente medioambientales», cuya naturaleza declarada es de tributos directos, pero con una finalidad claramente indirecta, lo que los lleva a una posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea»

### III. Análisis de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea





■ *«El doble requisito para la aplicación de la cláusula antiabuso de la directiva matriz-filial: STJUE de 3 de abril DE 2025, C-228/24»*

👉 CARLOS PEDROSA LÓPEZ. Universidad de Valencia (España)

## Resumen

«Esta sentencia Interpreta la cláusula contra prácticas abusivas de la Directiva Matriz-Filial, a raíz de un caso en que la Administración lituana de negó la exención de dividendos a una filial por considerarla un «arreglo falseado». El Tribunal de Justicia de la Unión Europea aclara que para en aplicar la Directiva es necesario un doble requisito acumulativo. No solo debe probarse la falta de sustancia económica del arreglo, sino también que su propósito principal sea la obtención de una ventaja fiscal contraria a la Derecho de la Unión Europea»

■ *«Límites a la responsabilidad del administrador por deudas de IVA. Proporcionalidad y exigencia de culpa: STJUE de 30 de abril de 2025, C-278/24»*

👉 CARLOS PEDROSA LÓPEZ. Universidad de Valencia (España)

## Resumen

«La sentencia analiza un mecanismo nacional que exige responsabilidad solidaria a los administradores por las deudas de Impuesto sobre el valor añadido de la sociedad. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que esta exigencia es compatible con el derecho de la Unión Europea, pero establece el límite infranqueable de que la responsabilidad nunca puede ser objetiva, sin que medie culpa alguna. Admite que la ley parta de una presunción de culpa del administrador, pero impone la condición indispensable de que éste deba tener siempre una posibilidad real y efectiva de exonerarse, demostrando que actuó con la debida diligencia en la gestión de la sociedad»

■ *«Subvención directamente vinculada al precio en servicios de transporte público: STJUE de 8 de mayo 2025, C-615/23»*

👉 CARLOS PEDROSA LÓPEZ. Universidad de Valencia (España)

## Resumen

«La sentencia analiza si la compensación a tanto alzado que una entidad local abona a una empresa de transporte público para cubrir las pérdidas de explotación debe considerarse una subvención directamente vinculada al precio e incluirse en la base imponible del Impuesto sobre el valor añadido.

El debate se centra en si existe un vínculo directo entre dicha compensación y el precio de los billetes, considerando que los destinatarios del servicio no son individualmente identificables»

■ *«El requisito del «fin específico» en los impuestos adicionales sobre la electricidad: STJUE de 19 de junio de 2025, C-645/23»*

👉 CARLOS PEDROSA LÓPEZ. Universidad de Valencia (España)





## Resumen

«La sentencia analiza un impuesto adicional sobre la electricidad en Italia, examinando si su finalidad puramente recaudatoria es compatible con la Directiva 2008/118/CE y el requisito de tener un «fin específico».

Paralelamente, se aborda el cauce para la devolución del impuesto al consumidor final, enfocando el análisis en los límites del efecto directo horizontal de la Directiva en litigios entre particulares y en la necesidad de garantizar una vía de recurso efectiva»

## **IV. Práctica profesional**

■ *«Cuestiones controvertidas en la aplicación del plazo máximo de 27 meses de duración de actuaciones inspectoras, tras una década desde la reforma de la LGT»*

👉 RUBÉN DíEZ ESCLAPEZ. Abogado. Miembro del Grupo de Expertos en Derechos y Garantías de los Contribuyentes y de Práctica Tributaria de AEDAF.

## Resumen

«En este artículo se analiza la evolución y aplicación del artículo 150 de la Ley General Tributaria tras su reforma en 2015, centrándose en los pronunciamientos de los Tribunales de Justicia y Económico-Administrativos que han considerado procedente —o no— la aplicación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de 27 meses en determinados supuestos que pueden darse con relativa frecuencia en la práctica»

■ *«La polémica fiscal respecto del tratamiento en el IRPF de los gastos de conservación y mejoras en inmuebles»*

👉 SERGIO GORINA TORRENTS. Abogado especializado en fiscalidad patrimonial. Miembro del Grupo de Expertos en IRPF de AEDAF (España)

## Resumen

«Determinar si los gastos en obras realizadas en un inmueble son simples reparaciones o auténticas mejoras se ha convertido en un rompecabezas fiscal. La distinción no es menor: de ella depende que el desembolso se deduzca «íntegramente» de los rendimientos del capital inmobiliario en el IRPF o sólo vía amortización y se recupere al vender el inmueble. A falta de una definición legal clara de «mejora», la Administración ha recurrido a criterios contables para zanjar la cuestión, generando una doctrina controvertida. Las recientes resoluciones del TEAC en 2023 y 2024 reafirman esta línea, pero también evidencian tensiones con los principios de capacidad económica y seguridad jurídica. En este artículo analizamos el marco normativo, los criterios administrativos de la DGT, las últimas resoluciones del TEAC y algunos criterios jurisprudenciales sobre la cuestión, ofreciendo nuestra visión crítica y posibles vías de mejora»

## **VI. PAPER AEDAF 25.**

(Edita. Asociación Española de Asesores Fiscales)





■ «Sugerencia formulada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) respecto a la reforma del vigente marco regulador de las consultas tributarias»

👉 CONSEJO ASESOR INSTITUCIONAL DE AEDAF.

CÉSAR GARCÍA NOVOA, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago. Coordinador del grupo de expertos en Derechos y Garantías y Práctica Tributaria de AEDAF.

## ÍNDICE

- I. Legitimación de la entidad que presenta la sugerencia, forma y lugar de presentación
- II. Motivos que justifican la presentación de la sugerencia
- III. Derecho a la consulta, en la doble vertiente del derecho a Formular consultas y del derecho a la vinculación
  - III.1. El derecho subjetivo a la consulta como derecho a consultar
  - III.2. El derecho subjetivo a la consulta como derecho a la vinculación de la respuesta
- IV. Sujetos y objeto de la consulta
- V. El plazo para la resolución de las consultas
- Vi. Silencio positivo en las consultas
- VII. Posibilidad de comprobación de los hechos consultados
- VIII. Recurribilidad de las respuestas a consultas
- IX. La posibilidad de la exigencia de una tasa por la emisión de Consultas
- X. Necesidad de regulación independiente de una consulta simplificada
- XI. Carácter prospectivo de los cambios de criterio
- XII. Consecuencia de la actuación de acuerdo con una consulta en relación con las regularizaciones y la imposición de sanciones
- XIII. Propuestas de mejora
  - XIII.1. Propuestas de mejora que no precisan de reforma normativa
  - XIII.2. Propuestas de mejora que requieren de cambios normativos

## **VII. CRONICA TRIBUTARIA.** Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales)

Número. 196 - 3/2025

Acceso al documento original: [Crónica Tributaria. Nueva Época](#)

[NOTA. Como en ocasiones anteriores, contando con la comprensión y benevolencia de las autoras/editoras, reproducimos en su integridad el Editorial pues consideramos de gran utilidad para lectoras/res de Crónica Tributaria la sintética exposición técnica - realizada por personas muy cualificadas - del contenido de los trabajos que permite identificar rápidamente el contenido de los mismos]

EDITORIAL:





📌 CRISTINA GARCÍA-HERRERA Y SATURNINA MORENO- Editoras Ejecutivas de Crónica Tributaria. Nueva Época.

«La fiscalidad contemporánea se enfrenta a tensiones de enorme calado que obligan a repensar no solo sus instrumentos técnicos, sino también sus fundamentos constitucionales, sociales y territoriales. La relación entre la tributación y los grandes desafíos estructurales –la juventud, la despoblación, la digitalización, la legitimidad normativa o la fiscalidad sectorial– protagoniza el conjunto de contribuciones que conforman este número 196 de Crónica Tributaria, marcado por una decidida vocación de análisis crítico, orientado tanto a la mejora normativa como a la eficacia y legitimidad del sistema tributario en su conjunto.

El primer artículo, firmado por Raquel Álamo Cerrillo lleva por título **“Contribuyentes jóvenes: su capacidad económica y el trato fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”**. La autora analiza el diseño del IRPF desde la perspectiva de los jóvenes contribuyentes, un grupo que, pese a su relevancia demográfica y social, no encuentra un tratamiento fiscal suficientemente adaptado a sus circunstancias económicas. Con un enfoque claramente vinculado a los principios de progresividad y capacidad económica, el trabajo reivindica una fiscalidad más inclusiva con los menores de 35 años y reclama la revisión de los beneficios fiscales y deducciones tanto estatales como autonómicas que inciden sobre esta población. Se trata de una aportación oportuna en el contexto del envejecimiento poblacional y la necesidad de garantizar la sostenibilidad del Estado del Bienestar.

A continuación, Rubén Bashandeh-Khodaei López examina en **“El objetivo del registro único en el Proyecto VIDA”** los avances normativos en materia de IVA en el marco de la iniciativa *VAT in the Digital Age*. El trabajo describe con claridad el alcance del tercer pilar del Proyecto VIDA: la simplificación del registro del IVA mediante la extensión de mecanismos como la ventanilla única y la inversión del sujeto pasivo. El autor destaca los esfuerzos de la Comisión Europea por articular un régimen más eficaz, proporcional y coherente con los principios de neutralidad, seguridad jurídica y eficiencia, señalando también los déficits pendientes y la necesidad de una implementación armonizada con la reforma aduanera. La propuesta tiene implicaciones de gran calado para las empresas transfronterizas y el funcionamiento del mercado interior.

El tercer artículo, **“El uso de la enmienda parlamentaria para la aprobación de normas tributarias. Especial referencia a la reforma tributaria aprobada vía enmienda al proyecto de ley en materia de imposición mínima global”**, firmado por Marisa Gómez-Lobato Lanzarote, plantea una reflexión crítica sobre las técnicas legislativas empleadas en la reciente reforma fiscal. A partir de la Ley 7/2024, la autora analiza el uso del derecho de enmienda como cauce para introducir modificaciones de gran calado tributario, con escaso debate parlamentario. El trabajo cuestiona la constitucionalidad de esta práctica y denuncia el progresivo deterioro del principio de buena regulación y del respeto a las minorías parlamentarias. La crítica se apoya en un sólido análisis de la jurisprudencia constitucional reciente y ofrece propuestas normativas para restaurar la calidad técnica y democrática del proceso legislativo.

Desde una perspectiva comparada, el artículo de Alan Peñaranda Iglesias, **“Hacia una administración tributaria digital: desafíos y oportunidades en la implementación de los registros electrónicos para la propuesta de declaración del IGV en el Perú”**,





explora la transformación digital en la Administración tributaria peruana, SUNAT. Basado en los decretos legislativos peruanos de reciente promulgación, el trabajo examina el modelo de precarga de declaraciones del IGV, apoyado en la facturación electrónica y el uso de registros automáticos. El autor destaca las mejoras en eficiencia recaudatoria y control fiscal, al tiempo que señala los riesgos jurídicos y tecnológicos de este nuevo paradigma. El análisis se enmarca en las recomendaciones de organismos internacionales como la OCDE y el FMI, e incluye un valioso contraste con las experiencias de Chile y España.

El último artículo, de José Francisco Sedeño López, lleva por título "**La financiación de los servicios públicos locales en municipios despoblados y la revisión del sistema de participación de las entidades locales en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas**". En él se plantea una propuesta concreta para introducir criterios de reparto que tengan en cuenta la singularidad de los municipios con riesgo de despoblación. El autor reivindica una revisión del actual sistema de participación de las entidades locales en los ingresos públicos, reclamando una aplicación más efectiva del principio de suficiencia financiera. El artículo conecta el análisis técnico del gasto público con el reto demográfico, subrayando el papel de los servicios públicos locales como factor clave para atraer y retener población en el medio rural.

El número se cierra con tres reseñas de obras recientes que profundizan en aspectos esenciales del Derecho tributario. En primer lugar, Domingo Carbajo Vasco comenta el libro de Beatriz Jordán de la Torre "**La cláusula antiabuso del régimen de operaciones de reestructuración. Motivo económico válido y ventaja fiscal**", editado por Tirant lo Blanch. La obra ofrece un tratamiento exhaustivo de la cláusula antiabuso del artículo 89.2 LIS en conexión con la normativa y la jurisprudencia europea, destacando la importancia de integrar el análisis económico del negocio jurídico en la calificación tributaria. La reseña destaca la solidez del enfoque doctrinal y la actualidad del tema, especialmente relevante en contextos de planificación fiscal transfronteriza.

José-Andrés Rozas reseña la monografía de Marta Villar Ezcurra "**Fiscalidad, parafiscalidad y regulación económica en el sector eléctrico español**", publicado por Aranzadi. La reseña subraya la originalidad de la obra al abordar no solo las cargas fiscales y parafiscales que recaen sobre el sector, sino también los flujos financieros que conectan a productores, consumidores y reguladores, en un entorno marcado por la transición energética, la litigiosidad y los déficits estructurales.

Finalmente, Iván Vega Pedreño reseña la monografía "**Inteligencia artificial y comprobación tributaria: transparencia y no discriminación**", de Jorge Martín López, publicada por Aranzadi. La obra aborda con rigor la creciente utilización de sistemas de inteligencia artificial en el ámbito de la Administración tributaria, prestando especial atención a los principios de transparencia y no discriminación. A través de un análisis detallado del marco normativo vigente y de las implicaciones prácticas de esta tecnología, el autor pone de relieve los retos jurídicos que plantea su uso para los derechos y garantías de los contribuyentes. La reseña destaca la claridad y profundidad del enfoque, así como la oportunidad de esta reflexión en un contexto de transformación digital acelerada de los procedimientos tributarios.

En conjunto, este número 196 confirma la voluntad de Crónica Tributaria de ofrecer un espacio abierto y riguroso para el análisis de los principales debates fiscales





contemporáneos. Las contribuciones que aquí se recogen demuestran que la fiscalidad, lejos de ser un terreno técnico cerrado, es una palanca esencial para entender y transformar las sociedades actuales»

## I. Artículos científicos

■ 1. «*Contribuyentes jóvenes: su capacidad económica y el trato fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*»

👉 ÁLAMO CERRILLO, RAQUEL. Profesora Titular de Economía Política y Hacienda Pública Universidad de Castilla-La Mancha Cuenca (España)

Recibido: .4 de febrero de 2025

Aceptado: 23 de marzo de 2025

### Resumen

«La relación entre jóvenes, demografía y fiscalidad es clave para entender los desafíos y oportunidades del sistema económico y tributario en España. Ya que la evolución demográfica afecta la sostenibilidad del sistema fiscal, mientras que la política tributaria puede influir en la calidad de vida y oportunidades de los jóvenes. Un sistema tributario adaptado a la realidad de los jóvenes puede contribuir a su integración en el mercado laboral, incentivar la natalidad y garantizar la sostenibilidad del Estado del Bienestar. El IRPF, por tanto, se convierte en un instrumento clave para entender los desafíos económicos y fiscales actuales»

■ 2. «*El objetivo del registro único en el Proyecto VIDA*»

👉 BASHANDEH-KHODAEI LÓPEZ, RUBÉN. Doctorando IV A Digital. Universidad de Deusto y Esade. Bilbao (España)

Recibido: 14 de marzo de 2025

Aceptado:21 de abril de 2025

### Resumen

«El Objetivo de Registro Único constituye el tercer pilar del Proyecto VIDA (VAT In the Digital Age). Pretende reducir los supuestos por los cuales un empresario debe registrarse en múltiples jurisdicciones dentro de la Unión en el ejercicio de su actividad IVA. Amplía el mecanismo de Inversión del Sujeto pasivo y los regímenes existentes de ventanilla única. Si bien la reforma cuenta con déficits, el presente trabajo valora el esfuerzo paralelo de la Propuesta de Reforma Aduanera con el fin de abordarlos, así como alternativas a supuestos que aún precisan de matización futura por el legislador europeo»

■ 3. «*El uso de la enmienda parlamentaria para la aprobación de normas tributarias. Especial referencia a la reforma tributaria aprobada vía enmienda al proyecto de ley en materia de imposición mínima global*»

👉 Gómez-Lobato Lanzarote, Marisa. Abogado tributario. Asesora parlamentaria en las Cortes Generales (Legislaturas XII, XIII y XIV) Madrid (España)





Recibido: 31 de enero de 2025

Aceptado: 3 de marzo de 2025

## Resumen

«Nuestro ordenamiento jurídico carece de disposición alguna que regule el contenido del derecho de enmienda. Tampoco lo hacen los reglamentos parlamentarios. Esto ha obligado al Tribunal Constitucional a conformar el alcance de este derecho, si bien desde una perspectiva ad casum no exenta de debate y oscilaciones interpretativas. Ello resulta particularmente controvertido cuando se aprueban normas por esta vía en el sensible ámbito tributario. Al análisis de la jurisprudencia en esta materia y, en particular, al potencial vicio de inconstitucionalidad del que adolece, a nuestro juicio, la reforma tributaria recientemente aprobada por el Gobierno vía enmienda, dedicamos el presente estudio»

■ 4. «*Hacia una administración tributaria digital: desafíos y oportunidades en la implementación de los registros electrónicos para la propuesta de declaración del IGV en el Perú*»

👉 PEÑARANDA IGLESIAS, ALAN. Universidad Tecnológica del Perú – UTP Lima (República del Perú)

Recibido: 26 de marzo de 2025

Aceptado: 27 de mayo de 2025

## Resumen

«El artículo examina los desafíos de transformación digital en la SUNAT orientados a optimizar el cumplimiento tributario, a través de la implementación de registros electrónicos y la propuesta de declaración del IGV preelaborada basada en la factura electrónica. Se analizan los Decretos Legislativos N.º 1540 y 1669, que habilitan la generación y anotación automática ante omisiones, evaluando su impacto en eficiencia recaudatoria, seguridad jurídica y fiscalización. Se revisan implicancias normativas, principios de protección al contribuyente y modelos comparados (Chile y España), destacando cómo estas medidas se alinean con las recomendaciones de la OCDE en materia de administración tributaria digital»

■ 5. «*La financiación de los servicios públicos locales en municipios despoblados y la revisión del sistema de participación de las entidades locales en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas*»

👉 SEDENO LOPEZ, JOSE FRANCISCO. Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Málaga (España)

Recibido: 2 de abril de 2025

Aceptado: 2 de junio de 2025

## Resumen





«La Constitución Española consagra un sistema de financiación local basado en tres pilares: los tributos propios, la participación en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas. En un contexto de lucha contra la despoblación y ante la necesaria revisión y desarrollo de este sistema de transferencias incondicionadas hacia las entidades locales, este trabajo plantea la oportunidad de incluir criterios de reparto de fondos que tengan en cuenta la singularidad de los municipios despoblados, de forma que se garantice la financiación adecuada y suficiente que permita una actividad prestacional pública que atraiga y retenga población»

## II. Comentarios de bibliografía

■ 1. «*La cláusula antiabuso del régimen de operaciones de reestructuración. Motivo económico válido y ventaja fiscal*»

👉 BEATRIZ JORDÁN DE LA TORRE.

RESEÑA: Domingo Carbajo Vasco. Agencia Estatal de Administración Tributaria (España)

■ 2. «*Fiscalidad, parafiscalidad y regulación económica en el sector eléctrico español*»

👉 MARTA VILLAR EZCURRA

RESEÑA: José-Andrés Rozas. Universidad de Barcelona (España)

■ 3. «*Inteligencia artificial y comprobación tributaria: transparencia y no discriminación*»

👉 JORGE MARTÍN LÓPEZ

RESEÑA: Iván Vega Pedreño. Centro Internacional de Estudios Fiscales Universidad de Castilla-La Mancha (España)

## VIII. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión

👉 Número 125 (Agosto-Septiembre, 2025)

▶ Observatorio

■ «*El Impuesto Complementario en la Ley 7/2024, de 20 de diciembre ¿Una apuesta multilateral acertada? | Parte II*»

👉 AMELIA MAROTO SÁEZ. Doctora en Derecho. Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales

### Resumen

«Continuamos en esta segunda parte del artículo publicado en la revista anterior, correspondiente al mes de julio, con el análisis, desde un enfoque práctico, del Impuesto Complementario»





■ *«El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la encrucijada: supresión, mantenimiento o reforma esencial»*

👉 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Abogado

## Resumen

«¿Qué hacer con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones? ¿Suprimirlo, como propuso el Grupo Parlamentario Popular en el Senado —Proposición de Ley de su supresión—; mantenerlo como pidió el Gobierno que recurrió sin éxito al TC para que no se tramitara dicha proposición de ley, que no atendió su recurso; o modificarlo en profundidad, como recomendó el informe final de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario del año 2014, conocido como «Informe Lagares»?»

■ *«Cuestiones objeto de discusión en relación con la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades»*

👉 JOSÉ MARÍA MONZÓ BLASCO.

## Resumen

«La exención generalizada sobre dividendos y plusvalías derivadas de determinadas participaciones significativas (art. 21 LIS) fue uno de los cambios más novedosos de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, vigente desde el 1 de enero de 2015; por ello, es uno de los preceptos que más dudas ha planteado en su aplicación.

Se analizan en este artículo algunas de las cuestiones que siguen siendo objeto de discusión desde su entrada en vigor, en particular: la aplicación de la exención a las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en determinadas entidades; la limitación de la exención al 95 % de la renta derivada de dividendos y plusvalías, y la limitación práctica que se viene produciendo al utilizar el acceso a la exención del artículo 21 LIS como justificación de la existencia de fraude o evasión fiscal en operaciones FEAC»

■ *«Acceso y alcance de la exención del 0 % sobre el valor de las participaciones sociales en el Impuesto sobre el Patrimonio en las sociedades holding»*

👉 ANTONIO MARTÍNEZ ALFONSO. Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales. Técnico de Hacienda del Estado en la AEAT

## Resumen

«En este artículo se analizan los diferentes requisitos que debe cumplir la entidad participada, sea holding o no, por la persona física que es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio, así como aquellos que debe cumplir la persona física titular de las participaciones, para que sea factible la aplicación de la exención en este tributo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto de Patrimonio; apoyando las explicaciones teóricas con diferentes casos prácticos que ayudan a entender los distintos supuestos que se pueden plantear»





## ▶ Normativa

■ «*La propuesta de Directiva sobre la tributación del tabaco y de los productos relacionados con el tabaco*»

👉 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

### **Resumen**

«Recientemente, la Comisión ha presentado una propuesta de nueva Directiva sobre la tributación de las labores del tabaco y de los productos relacionados con el tabaco. Esta propuesta supone la ampliación del ámbito objetivo, de manera que, a los productos cuya tributación ya estaba armonizada con la actual Directiva 2011/64, se añaden otros productos novedosos, como los líquidos para cigarrillos electrónicos y las bolsitas de nicotina.

La propuesta también prevé un aumento general de los tipos impositivos mínimos para los productos que ya estaban armonizados y un mecanismo de actualización de los tipos impositivos mínimos en función de la evolución de la inflación en el conjunto de la Unión Europea, y en función de la inflación de cada estado miembro en relación con la inflación del conjunto de la Unión Europea»

## ▶ Tribunales

### 1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

■ «*Deducción de gastos en arrendamientos de inmuebles por residentes extracomunitarios. Luces y sombras*»

👉 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex)

### **Resumen**

«Resulta contrario al Derecho de la UE y al artículo 63 TFUE (libre circulación de capitales) limitar la posibilidad de deducir los gastos necesarios para la obtención de los ingresos del arrendamiento del inmueble a residentes de la UE o del EEE, debiendo extenderse dicha posibilidad a no residentes radicados en Estados terceros»

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

■ «*Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma de Madrid: la comprobación de valores mediante la tasación hipotecaria. Motivación*»

👉 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Abogado

### **Resumen**

«La Administración, ante la falta de concordancia entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, puede, utilizando el medio de comprobación del artículo 57.1.g) de la LGT, comprobar el valor real del bien transmitido.

El TS estableció que no era exigible ninguna carga adicional ni justificación previa al inicio de la comprobación, salvo cuando la diferencia con el valor declarado sea irrelevante. Al





cálculo de la relevancia puede aplicarse lo establecido para la tasación pericial contradictoria, como ya anticipé en el comentario a la doctrina del TS sobre este extremo («TS: comprobación mediante el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas», publicado en Carta Tributaria Opinión nº 118, enero 2025)»

### 3. Impuesto sobre el Valor Añadido

■ *«Transmisiones transfronterizas de negocios en funcionamiento: implicaciones y retos en materia de IVA»*

👉 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense

#### Resumen

«En el ámbito del IVA en la Unión Europea, las transmisiones de empresas en funcionamiento siguen siendo una materia compleja y marcada por notables incertidumbres, especialmente en contextos transfronterizos.

Aunque la Directiva 2006/112/CE autoriza a los Estados miembros a excluir del impuesto determinadas cesiones de empresas o de partes autónomas de estas, la regulación actual dista de ofrecer una solución plenamente coherente y exenta de lagunas para este tipo de operaciones»

■ *«Responsabilidad solidaria y derecho a deducción en casos de fraude en el IVA»*

👉 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense

#### Resumen

«La sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-276/24, KONREO, de 10 de julio de 2025 aclara la interpretación del artículo 205 de la Directiva del IVA respecto de la responsabilidad solidaria del destinatario de una entrega cuando hay fraude fiscal.

El Tribunal analiza si se opone al Derecho de la Unión una normativa nacional que permita exigir al destinatario el pago solidario del IVA adeudado por el proveedor, incluso aunque ya se le haya denegado el derecho a deducir ese impuesto por haber sabido o debido saber que participaba en un fraude»

#### ▶ Procedimiento

■ *«La tasación pericial contradictoria y su caducidad»*

👉 CARLOS ROMERO PLAZA. Doctor en Derecho. Profesor en UDIMA y UCV

#### Resumen

«El Tribunal Supremo, en su sentencia de 7 de octubre de 2024, núm. 1563/2024 (rec. 1028/2023) ha reiterado su criterio sobre los efectos de la caducidad en el procedimiento de tasación pericial contradictoria, en relación con el procedimiento inspector en el que se inserta.





En este sentido, ha determinado que, producida la caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria por causa imputable a la Administración tributaria, se levanta la suspensión del procedimiento inspector principal con la posible superación del plazo máximo de duración y con las consecuencias que ello puede suponer, como la prescripción de alguno de los ejercicios más antiguos objeto de comprobación.

En estas líneas analizaremos con detenimiento el planteamiento del Tribunal en este sentido»

### ▶ Doctrina administrativa

#### 1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes | Convenios

- «*Tributación de transferencia de plan de pensiones constituido en Estados Unidos*»

👉 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

#### **Resumen**

«Se analizan los efectos fiscales de la transferencia de los derechos económicos de un plan de pensiones norteamericano, bien a otro plan en EE. UU., bien a un plan de pensiones en España»







## **Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros**

### **XLVII Semana de Estudios de Derecho Financiero (Los Impuestos en el siglo XXI)**

Celebrada en Madrid durante los días 14 al 16 de  
noviembre de 2000



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

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