

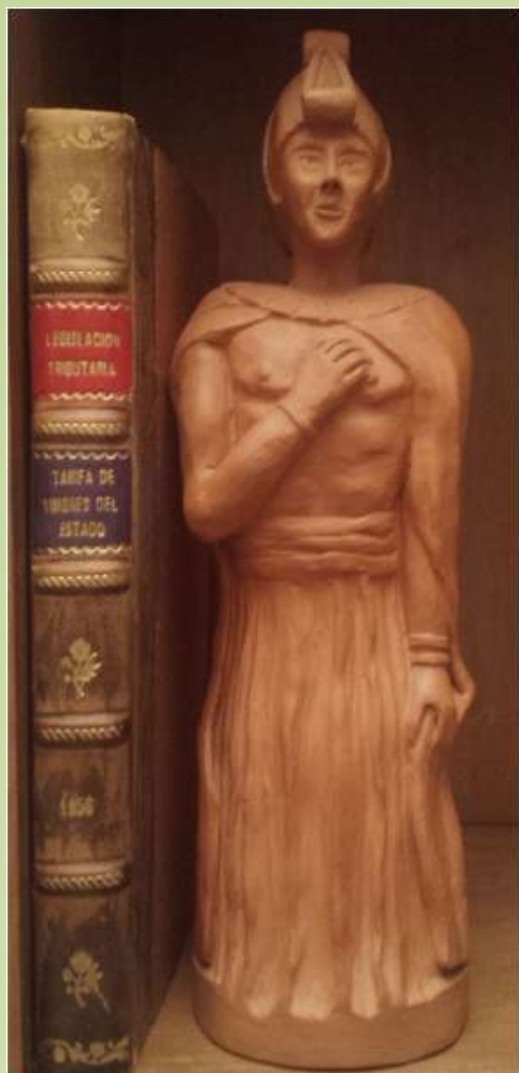
# *SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO*

*REVISTA DE  
POLITICA FISCAL*

**AÑO VI**

**NÚMERO 48-49**

[www.fundef.org/SISA.htm](http://www.fundef.org/SISA.htm)



En recuerdo del  
Cuerpo de Inspectores Técnicos  
del Timbre del Estado



## **«LIBERTAD»**

**Monumentos, mundialmente conocidos, identificadores de dos Naciones (Francia y EEUU), una madre gestora y una hija aventajada en la idea LIBERTAD asumida después por otras muchas Naciones, pero con el paso del tiempo se ha puesto de manifiesto que no es fácil ser libre, que la escasez de recursos dificulta el ejercicio de la libertad pues hay barreras que impiden en la práctica diaria el disfrute efectivo de los derechos reconocidos en las Leyes.**

## IMAGEN DE PORTADA:



*Estatua de la Libertad de París*

La famosa estatua de la Libertad ubicada en la isla de la Libertad al sur de la isla de Manhattan, en New York junto a la desembocadura del río Hudson, fue un regalo del pueblo francés en 1886 al pueblo estadounidense para conmemorar el centenario de la Declaración de Independencia de los Estados Unidos y como un signo de amistad entre las dos naciones.

La imagen de nuestra portada es una réplica situada en París que fue donada tres años más tarde, en 1889, por la comunidad parisina que reside en Estados Unidos al municipio de París, conmemorando el centenario de la Revolución Francesa. La estatua está ubicada en el Sena, en la isla de los cisnes. Inicialmente orientada al este, hacia la Torre Eiffel, pero fue orientada hacia el oeste en 1937, para la Exposición Universal de París, por lo que se dice que ahora mira hacia su hermana mayor, la de New York.

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

## ***REVISTA DE POLITICA FISCAL***

***AÑO VI  
NÚMERO 48-49***

© 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 48-49

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



**«Las Fuerzas Armadas, constituidas por el Ejército de Tierra, la Armada y el Ejército del Aire, tienen como misión garantizar la soberanía e independencia de España, defender su integridad territorial y el ordenamiento constitucional» (Artículo 8.1 CE)**

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

En días del mes de ENERO de 2026



**José María López Geta**

Editor

## **¿2026, EL AÑO DE LA TORMENTA PERFECTA?**

(«Átame esa mosca por el rabo», el caso de la nueva tasa por gestión de residuos)

Iniciamos un nuevo año [2026] en el que hay que temer aflorarán cuestiones problemáticas en el orden político-social que se sumarán a las surgidas en el año 2025 que ciertamente ha sido rico en incidencias las cuales, en definitiva, son hechos pese a lo que diga un «ilustrado ministro». Al inicio del año 2026, nos encontramos desprovistos de una indispensable Ley de Presupuestos Generales del Estado y sometidos a una gobernanza que



declara [¡EXPRESAMENTE!] prescindir de las Cortes Generales, del Poder Legislativo que es quien, con el Poder Judicial, el que debe controlar la acción gubernativa. Todo se regulará mediante normas con rango inferior a Ley y, cuando se estime oportuno por el Poder Ejecutivo, mediante Decreto-ley.

→ **(I) Estamos abocados**, a la permanencia de un singular régimen político en el que para «seguir adelante» hay que dar pasos atrás por la fuerza «desproporcionada» de representantes de intereses particulares y no del común; representantes cuyos movimientos siempre persiguen el fin perverso de demostrar a sus «representados» (nacionalistas, «raza superior») que gozan de beneficios/privilegios de los que no disfrutaban otros (no nacionalistas) a los que ven tal cual los «Burros del arenero»:

*«Mira, Platero, los burros del Quemado; lentos, caídos,  
con su picuda y roja carga de mojada arena, en la que  
llevan clavada, como en el corazón, la vara de  
acebuche verde con que les pegan»*

(«Platero y yo». J.R. Jiménez)

→ **(II) Estamos abocados**, a la gobernanza mediante Decretos Leyes, como así ha sido durante los últimos y desgraciados ocho últimos años que se iniciaron con los «viernes sociales» en que un nuevo y puritano predicador nos llevaría por la senda de la honradez, la transparencia, la igualdad, en fin a la celestial felicidad. Y así, como no hay propósito de enmienda [que traería consigo la asunción de graves responsabilidades], el Jefe de la Banda dictó en las postrimerías de 2025 (BOE:24 de diciembre, cual burla final) el *Real Decreto-ley 16/2025, de 23 de diciembre, por el que se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social, y se adoptan medidas urgentes en materia tributaria y de Seguridad Social*, cuyo preámbulo (¡cómo no!) se inicia con la manida mención de la invasión (aplaudida por una parte del Gobierno) de Ucrania y la referencia a las medidas de recuperación (?) económica y social de la isla de La Palma.

Con el Real Decreto-ley 16/2025 (RDL) se mantiene la contumaz y maniquea postura de lo «tomas o lo dejas» que constituye la bandera de ese «MANI» que nos mal gobierna actualmente. En dicha disposición del Poder Ejecutivo, se prorrogan medidas de carácter social, en materia de pensiones y Seguridad Social, tributarias y en el ámbito de la financiación territorial; RDL que algunos hemos renunciado a enjuiciar/valorar públicamente hasta que sea convalidado, en su caso, por el Congreso de los Diputados (en estos supuestos nada tiene que decir el Senado pese a la opinión de algún despistado ignorante que anda por ahí suelto).

**Una vez más**, los Grupos políticos se enfrentarán próximamente al dilema de prestar o no su conformidad a medidas para ellos radicalmente rechazables en perjuicio de disposiciones que consideran adecuadas; en todo caso, ciertos Grupos parlamentarios tienen asegurado el anatema. **Otra vez**, habrá que someter a análisis los efectos temporales de una normativa que puede dejar de estar vigente en un corto período de tiempo al no ser convalidada por el Poder Legislativo; de convalidarse, todo dependerá de su tramitación o no como Proyecto de Ley en el que con bastante probabilidad se





introducirán modificaciones respecto al texto inicial de la norma dictada por el Poder Ejecutivo.

**Continuaremos pidiendo,** que las normas conocidas como «ómnibus», tanto provenientes del Ejecutivo como las que se elaboren por el Legislativo, estén proscritas en nuestro ordenamiento jurídico. «**Los ocho años de las desgracias**» serán recordados como los del posicionamiento absolutista del Poder Ejecutivo (especializado en «aplastar», con su poder sin límites efectivos, a personas físicas concretas), apoyado por quienes quieren poner término a la Nación española y entre los que hay que situar al ínclito CONDE PUMPIDO [el BELTRÁN DUGUESCLÍN de nuestro tiempo] cuya jubilación efectiva esperamos como «agua de mayo» por quienes defendemos a ultranza - a la par que considerar necesaria su modificación con sensatez- la Constitución Española de 1978.

CONDE PUMPIDO, personaje político fatuo, sinuoso donde los haya, cuya labor en el Tribunal Constitucional se ha ensalzado muy recientemente en Nota de Prensa (7/2025) del Gabinete de Prensa del propio Tribunal Constitucional, que «suenan» a «epitafio-currículo» para la obtención de alguna «regalía» concedida por Pedro «el de las mercedes» al que tan sumisamente ha servido y seguirá haciéndolo hasta que se produzca [hoy sumamente difícil] el cese inmediato del sujeto de referencia en la Presidencia del Tribunal Constitucional bajo cuyo mandato tanto daño ha sufrido la Institución y el régimen constitucional vigente.

Hasta el final (y hay que temer que su «compañía» en tanto no desaparezca ella misma, continuará por idéntico camino) CONDE PUMPIDO seguirá por la senda de su sectarismo particular como revelan recientes sentencias en las que se rechazan recursos de inconstitucionalidad presentados por Comunidades Autónomas «no amigas» (Gabinete de Prensa del TC: Notas Informativas 1, 4 y 5 /2026), o continúan enmendando la plana al Tribunal Supremo : *«El Pleno del TC otorga el amparo a un fiscal y anula dos sentencias del Tribunal Supremo que habían revocado su promoción por la fiscal general del Estado a la categoría primera y a fiscal de sala de menores»* ( Nota 3/2026 de 15/01/2026 del Gabinete de Prensa del TC)

→ **(III) Estamos abocados,** a soportar un aumento exponencial del esfuerzo fiscal en el caso de que se aplique efectivamente el propuesto nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas (SFA), presentado recientemente por la Vicepresidenta Primera y Ministra de Hacienda [en principio, no debería caber la duda de que dicho nuevo sistema tendrá que ser validado por las Cortes Generales, pero dado los precedentes no hay que descartar que el Poder Ejecutivo opte por «soluciones imaginativas» para huir del Poder Legislativo].

Mucho se ha hablado y escrito acerca de las irregularidades que adornan el propuesto nuevo SFA, así como de las motivaciones políticas que están detrás del «propósito». No entraremos en detalles generales pues suficientemente ilustrativo al efecto lo es el *«Informe sobre la propuesta de reforma de la financiación autonómica: Un primer análisis»* [[FPP2026-01.pdf](#)] elaborado por la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (Ángel de la Fuente. FEDEA e IAE-CSIC. Enero de 2026 [en adelante el INFORME]). En el INFORME, se exponen las implicaciones que trae consigo la propuesta gubernativa realizándose una simulación de sus efectos partiendo de datos de 2023 (último año liquidado del SFA). Precisamente, y en



particular por la interesante elaboración en el orden cuantitativo que ofrece, el INFORME ha sido tenido en cuenta por la mayoría de los analistas especializados en la materia ya sean Profesores Universitarios o comentaristas de Prensa.

Decíamos anteriormente que renunciábamos a abordar los aspectos generales de la propuesta de modificación del SFA (tal que las modificaciones en el cálculo de la población ajustada, planteamientos sobre la eliminación o agilización del modelo de entregas a cuenta y liquidaciones, mejora del cálculo de la recaudación de los tributos cedidos, limitación de la capacidad normativa, etc.), pero si nos detendremos, aunque sea brevemente, en algunos aspectos particulares que la «gente recta y no enderezada» debe enfatizar; así, dejaremos constancia de que participamos en la conclusión bastante común sobre la que volveremos más adelante: hoy por hoy, el único y básico principio que consagra expresamente la Constitución es el de la solidaridad interterritorial prevalente en la regulación contenida en la LOFCA y a cuyo servicio se ponen actualmente los distintos mecanismos de nivelación, los diversos, y muy complejos en su desarrollo, Fondos.

Tampoco conviene obviar que la actitud plácida en que se han situado determinadas CCAA [ajenas a la corresponsabilidad fiscal que podría ser muy llevadera merced al esencial crecimiento económico de cada una de las CCAA] ha despertado el comprensible y humano malestar de aquellas otras a las que su crecimiento económico las ha llevado a cada vez más cuantiosas aportaciones por razón de la aplicación de un elevado porcentaje proporcional fijo como sucede con el «Fondo de garantía de servicios fundamentales». **Solidarios sí**, pero razonable es que algunas CCAA no vean con buenos ojos el sacrificio de «su ciudadanía» -que podría gozar de más servicios de los que recibe- en beneficio de otras que «tendrían que hacer» algo más que estar a la espera de los recursos económicos provenientes de terceros (a la postre de personas físicas, no Entidades territoriales).

Tarde o temprano tendrían que surgir las propuestas para la corrección de los resultados de las «nivelaciones» (horizontal y vertical) mediante la aplicación del **principio de ordinalidad** (muy estudiado en la República Federal Alemana y cautelosamente manejado) mencionado expresamente por un representante político de Partido separatista al que evidentemente alguien le había explicado mal en que consiste ese principio, de modo que la no muy docta Ministra de Hacienda lo tuvo que corregir con urgencia. Ciertamente, el Estatuto de Cataluña incorporó el dicho principio, pero el Tribunal Constitucional lo vino a neutralizar.

Para un importante sector doctrinal, la Constitución no contempla el principio de ordinalidad, como así lo hace con el de solidaridad interregional, pero «tampoco se opone» [no sería la primera vez que se esgrima el torticero argumento] pero en todo caso parece evidente que, de adoptarse, debería serlo con el acuerdo de todas las CCAA de Régimen común (las Comunidades de Régimen Foral van por libre, a lo que algún día habrá que poner término). Como indicara el Prof. José Félix Sanz Sanz (Catedrático de Economía Aplicada de la Universidad Complutense de Madrid):





*«La conclusión es sencilla. La ordinalidad no es una bandera identitaria ni un «derecho» de una comunidad concreta. Es un criterio exigente de equidad en un reparto basado en necesidades comparables. Si se quiere defenderla, debe defenderse como regla general. Si se invoca solo para uno, no se eleva el estándar de justicia del sistema: se está abriendo la puerta a un privilegio con apariencia de principio. Y eso, en un esquema redistributivo, es exactamente lo contrario a la equidad» (Diario EL MUNDO. Lunes, 19.01.2026)*

En medio de la confusión reinante en algunos ámbitos sobre el alcance y sentido de la ordinalidad, el Prof. Sanz pone un ejemplo que nos parece clarificador: «Dados dos individuos o territorios inicialmente desiguales, el límite natural de la redistribución es hacerlos iguales. Si, una vez alcanzado ese punto, el sistema continúa redistribuyendo e invierte sus posiciones relativas, se produce reranking: quien estaba por debajo pasa a situarse por encima, y viceversa».

Dicha reordenación, concluye el Prof. Sanz, no constituye un avance adicional en equidad, sino exactamente lo contrario: implica un aumento de la desigualdad. Cierto es que a algunas CCAA se les hace muy cuesta arriba que, tras la contribución solidaria, sus recursos por habitantes sean menores que los de las CCAA ayudadas, pero no es menos cierto que hay que evitar que los «ricos», ellos mismos, decidan hasta cuanto han de ser solidarios.

En determinados momentos, como el presente [en el que se está tratando de esquilmar al Estado de modo que queda en el aire la cobertura de compromisos sociales derivados de competencia propias que no tiene cedidas] todos y cada uno de nosotros estamos obligados a alertar a aquella parte de la ciudadanía que no tiene que estar en el conocimiento profundo de ciertas cuestiones que se suscitan entre bambalinas de ese teatro que es la vida política; ciertamente es necesario poner a la ciudadanía al corriente de los dañinos efectos que puede sufrir en un futuro inmediato como consecuencia de que el Estado renuncie a parte de sus ingresos (en torno a los veintiún mil millones de euros) pero que tendrá que seguir financiando partidas comprometidas por decisión interna [Pensiones] y otras impuestas por razón de compromisos internacionales [Defensa].

A no tardar, de consolidarse el «nuevo SFA», los políticos, presentes y futuros «al mando», solo tendrán dos salidas: subir los tributos (además de mantener la apropiación indebida que resulta de la no aplicación de la deflactación inhibitoria de los efectos del proceso inflacionario que no cesará) y acudir a la Deuda Pública. Y ello se producirá en un contexto en el que habrá muy probablemente que cumplir las reglas sobre déficit y deuda pública que establezca la Unión Europea ya lejano el COVID y el tiempo de los Fondos Europeos Next Generation EU.

Para algunos, la propuesta del nuevo SFA está apoyada en el buen estado de las finanzas públicas merced a la política de aplicación de los tributos asumida por Partido Socialista,



solapados comunistas (e izquierdistas de todo pelaje), que ha traído consigo aumentos recaudatorios desconocidos hasta el presente; pero eso no durará eternamente, lo cual hace aún más temeraria la decisión de la Ministra de Hacienda, y por tanto del Gobierno, de fijar, con vistas al año 2027, el importe y naturaleza de los Fondos entregados, para siempre, a algunas CCAA.

*«Desafortunadamente, no solo el paro se ha convertido en estructural, también el nivel de endeudamiento o de la deuda pública, los desequilibrios presupuestarios, el gasto público «in crescendo» sin enjuiciamiento persistente y efectivo de su resultado. Y todo ello unido, lleva a la ciudadanía a no ser consciente de los costes que realmente soporta»*

Los Fondos Europeos Next Generation EU. fue la respuesta a la crisis económica y social provocada por la pandemia, con un doble objetivo: recuperar la economía a corto plazo y transformarla a medio y largo plazo hacia un modelo más verde (ahora cuestionado), digital y resiliente. Dada la conclusión a que en estos momentos se está llegando [«penosa» situación de la Unión Europea, que ha quedado desenganchada en el contexto económico mundial más significativo] no hay que descartar la creación de nuevos Fondos pero no será fácil pues los antes citados Fondos se financiaron mediante la emisión conjunta de deuda europea, algo que no tenía precedente y cuya adopción planteó dificultades y oposición de ciertos Países.

El SFA que ahora se propone supone: la eliminación de algunos Fondos (Cooperación y Competitividad) y reestructuración del Fondo de Suficiencia, así como la creación de dos nuevos (Fondo Climático y el definido como Mecanismo IVA Pymes). Dado que como se indica en el INFORME el Fondo Climáticos es «un brindis al sol más que una herramienta útil para la lucha contra el cambio climático y sus consecuencias» [se prima, fuerte e incondicionadamente a las CCAA del litoral mediterráneo por estar presuntamente “más expuestas” al cambio climático] pondremos nuestra atención, aunque brevemente, en el MECANISMO IVA pensado básicamente para favorecer a la Comunidad Autónoma de Cataluña (donde las pequeñas y medianas empresas tienen un peso importante).

Desafortunadamente, la propuesta, sobre la distribución del IVA recaudado por razón de las operaciones de las PYMES domiciliadas en el lugar de producción de bienes y servicios, constituye el redoblamiento del agravio que para la ciudadanía consumidora del Territorio común supone la ignorancia malintencionada de que el IVA lo pagan los consumidores y no quienes suministran los bienes y servicios. Como es sabido, periódicamente se acuerdan ajustes en las liquidaciones de los «cupos» al objeto de que las Haciendas Forales se nutran con la recaudación del IVA repercutido a los consumidores localizados fuera de la Comunidad Autónoma del País Vasco (paradigmático es el ejemplo que en determinados medios se cita: comprador en Almería que paga el IVA por razón de la compra de automóvil con origen en el País vasco).



Ahora, se pretende reproducir para el Territorio común (esencialmente en favor de la Comunidad Autónoma de Cataluña) el mismo mecanismo de la Comunidad Autónoma del País Vasco, es decir que la recaudación obtenida por el IVA pagado por los consumidores del resto del Territorio común pase a engrosar los recursos de la Hacienda catalana que, además, de obtener nuevos ingresos por razón de la apropiación indebida del IVA, su aportación neta al sistema autonómico pasará de 2.266 millones de euros a 810, es decir dejará de aportar 1.456 millones en estimaciones de FEDEA (siempre en el INFORME de referencia). Ciertamente, podemos encontrarnos con una situación paradójica: los gobiernos regionales fomentarán que «sus PYMES» no dejen de ser tales, que lo sean indefinidamente, o insistirán por atraer a las PYMES domiciliadas en otras CCAA.

Como corolario de lo expuesto hasta aquí en cuanto a la propuesta de nuevo SFA, asumimos con entusiasmo el párrafo final del artículo publicado en el «Diario EL MUNDO» (16.01.2026) bajo el título «*NADA POR AQUÍ, NADA POR ALLÁ*» del que son autores los Profesores Ignacio Zubiri Oria [Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad del País Vasco] y Carlos Monasterio Escudero [Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad de Oviedo]:

*«En suma, el nuevo modelo está lleno de variables redefinidas, fondos, cesiones y propiedades grandilocuentes que no se cumplen. Pero todo esto son solo elementos de distracción para la magia final. Nada por aquí, nada por allí, y abracadabra, Cataluña tiene lo que quiere, Andalucía sale bien parada y Madrid sale trasquilada. **Lo malo de esta magia es que el truco se ve demasiado**»*

Una versión perfecta del proceder habitual de la mayor experta, la Sra. Ministra de Hacienda a la cabeza del trilerismo. No pasa día en que la ínclita no nos desafíe con la clásica pregunta: ¿Dónde está la bolita?

→ **(IV) Estamos abocados**, al crecimiento de la incertidumbre en materia tributaria, tanto por causas internas como externas.

■ En el orden interno, no solo por las posibles consecuencias del establecimiento del nuevo SFA a las que antes hemos hecho referencia, también por cuanto que no cesan los movimientos dirigidos contra el denominado «dumping fiscal» y cuyo objetivo no es otro que homogenizar territorialmente la aplicación de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones impidiendo las bonificaciones y planteando el establecimiento de altos tipos de gravamen **¡Todos a tributar como en Cataluña!**, grito que deberá estar acompañado de estos otros **¡Viva el despilfarro! ¡Muera la disciplina fiscal!**

Proseguirá la caza de los grandes patrimonios con el consiguiente perjuicio para la inversión, pero al final el esfuerzo fiscal recaerá sobre la cada vez más debilitada clase media que al parecer según algunos estudios no es «clase trabajadora». Y es como ya se ha demostrado hasta la saciedad, la clase media es la que más aporta a la recaudación que el Estado español obtiene por razón del IRPF.



Estado español que ha «conseguido» que España haya sido en 2024 la segunda Nación europea en la que, merced a la inflación, más se ha recaudado por IRPF, y ello ha sido posible por ser el IRPF español «progresivo entre los progresivos» que ha incidido esencialmente en las masas salariales (hogares) que cuanto más se han actualizado para compensar la pérdida de poder adquisitivo más se ha incrementado el IRPF devengado. Progresividad que se refuerza con un factor que hay que tener en cuenta: una gran parte de la población no paga IRPF o lo hace en muy escasa cuantía.

Países como Francia, Portugal o Alemania han adoptado medidas para paliar totalmente los efectos de la inflación; en España, algunas CCAA han establecido mecanismos de corrección del proceso inflacionario, llegando incluso a la adopción de medidas que han reducido el tipo efectivo de gravamen; por el contrario, el Estado español ha aprovechado [con algunas medidas parciales], la coyuntura inflacionaria para obtener una recaudación complementaria y continuará haciéndolo en 2026. En su momento, la Autoridad Fiscal (AIReF (y dado que la inflación no parece dar tregua) estimó que la no compensación de las subidas salariales generará unos 1.900 millones adicionales al año de recaudación. Para contraste y confirmación de lo dicho hasta aquí al respecto del IRPF, invitamos a la lectura del estudio (publicado, tanto por el Banco de España, como por el Banco Central Europeo): [Fiscal drag in theory and in practice: A European perspective. Documentos de Trabajo N.º 2545](#) . Estudio éste cuyo contenido se resume en los siguientes términos

*«Este artículo presenta un análisis exhaustivo del fenómeno de la «progresividad en frío» (fiscal drag) —el aumento de la recaudación tributaria que se produce cuando las bases imponibles nominales crecen, pero los parámetros nominales de una legislación tributaria progresiva no se actualizan en consecuencia— en 21 países europeos mediante micro simulación. En primer lugar, se estiman las elasticidades entre recaudación e ingresos imponibles, y se muestra que la progresividad incorporada en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de cada país genera elasticidades en torno a 1,7-2 en muchos casos, lo que indica un elevado potencial para que se produzca progresividad en frío. Se documenta una marcada heterogeneidad en los mecanismos subyacentes a estas elasticidades (tramos impositivos frente a deducciones y créditos fiscales), entre las distintas fuentes de renta (trabajo, capital, trabajo por cuenta propia, prestaciones públicas) y a lo largo de la distribución de ingresos de los individuos. En segundo lugar, se amplía el análisis más allá de dichas elasticidades para estudiar la progresividad en frío en la práctica entre 2019 y 2023, incorporando el crecimiento observado de las rentas y los cambios legislativos. Se cuantifica el impacto real de la progresividad en frío y en qué medida las políticas gubernamentales lo han compensado, ya sea mediante la indexación o a través de otras reformas. Nuestros resultados aportan nueva evidencia sobre los efectos fiscales y distributivos de la progresividad en frío en Europa, así como estadísticos útiles para la modelización de las finanzas públicas»*

Desde luego que con menor trascendencia en la incertidumbre tributaria que la originada por el posible incremento de la carga tributaria en un futuro más o menos inmediato por razón nuevo SFA, lo cierto es que ya realmente se ha producido un aumento más de la



dicha carga tributaria por razón del inicio en el año 2026 de la exacción (en su caso, la prestación patrimonial no tributaria) de la Tasa por de Servicio de Gestión de Residuos de Competencia Municipal a que se refiere el artículo 11.3 de la Ley 7/2022. Veamos ese precepto:

«En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, **que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos**, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía»

Ahí es nada, **«implantar sistemas de pago por generación»** o lo que es lo mismo determinar persona a persona la contaminación que le es imputable; como se suele decir en situaciones sin prácticamente salida: *«ÁTAME ESA MOSCA POR EL RABO»*.

Y allá por el año 2022 los miembros de las Cámaras legislativas se quedaron tan tranquilos, «era una imposición de la Unión Europea» y, a saber, quedaban tres años en los que podría suceder cualquier cosa. En el transcurso de dicho periodo de tiempo, prácticamente no se registró iniciativa alguna del Estado (el Ministerio de Hacienda se ha inhibido) o de la Federación Española de Municipios y Provincias para evitar lo que se nos ha venido encima; así se explica que, transcurrido el plazo de los tres años, el cumplimiento del mandato de dicho artículo 11.3 ha dado lugar una situación caótica en la que al final, como siempre, la ciudadanía es la que tiene que soportar la carga, «pagar la fiesta montada por los políticos», no quedándole más alternativa que la interposición de reclamaciones y recursos, tras plantearse la relación coste/beneficio siendo consciente de que todo el Poder efectivo lo tienen las Administraciones públicas.

A lo largo de 2026 iremos viendo como se hace materializa la gran problemática por cuanto que en las instancias administrativas y judiciales se acumulan las reclamaciones y recursos. Dado que cada Entidad local ha seguido sus propios criterios, la resolución de dichas reclamaciones y recursos será de lo más variopinto en considerandos y fundamentos de Derecho y del más diverso resultado que habrá de serlo caso por caso. Ciertamente, la tasa ha generado de momento para los Entes locales que la han establecido importantes recursos de los que podrían verse privados sin que aún se hayan recuperado de las pérdidas recaudatorias por razón de la obligada modificación del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Para los Tribunales de Justicia la toma de decisiones no será fácil, de atenerse, como así debe ser, al rigor regulatorio (estricto, y singularmente específico sobre los términos en





que habrá de aplicarse la tasa) de la Ley 7/2022 que, en principio, se ajusta o debería ajustarse a la Directiva 2008/98/CE [modificada por la Directiva (UE) 2018/851] sobre los residuos. Sucede, que con la entrada en vigor de la norma del artículo 11.3 de la Ley 7/2022 se ha abierto la «Caja de Pandora». Así, la Asociación de Inspectores de Hacienda Local ha mantenido que la prestación patrimonial, tributaria o no, es una imposición del Gobierno central, no de la Comisión Europea; que en la mayoría de los Países de la UE la prestación no se ha exigido; que los Ayuntamientos tienen y tendrán una importante problemática si se anulan las correspondientes Ordenanzas con la devolución de ingresos indebidos.

Al respecto, nosotros nos permitimos añadir la mención del caso particular del Ayuntamiento de Madrid que es paradigmático: sus representantes y responsables principales ya han reconocido que la tasa se ha calculado mal, que para el próximo ejercicio la cosa se arreglará, pero que el dinero no se devuelve. Ya veremos que dicen los Tribunales de Justicia ante las numerosas reclamaciones que inevitablemente se están produciendo; en su caso, el Tribunal Económico Administrativo se enfrentará a un diabólico dilema si bien cabe temer que hará todos los esfuerzos para «ayudar a su señor».

Es evidente que, a diferencia de otros Estados, el español no cesa en la exigencia de un mayor esfuerzo fiscal a sus contribuyentes, en esta ocasión mediante el aumento de la carga fiscal en el ámbito de la tributación local. La Asociación Profesional antes citada ((ANIHPL) ha estimado en un 40 por 100 el incremento en la tributación local destacando que de los 12.000 millones que se viene recaudando al año por el IBI, la tasade basuras se estima que supondrá una recaudación de 3.500 millones por lo que este nuevo tributo local se sitúa, en cuantía de recaudación, por encima del IIVTNU.

El Estado español, hoy por hoy, no tiene el propósito de aflojar el dogal con el que atenaza a sus contribuyentes, ni tan siquiera en lo que hace a consumos esenciales para toda la población que está necesitada de algún respiro. La realidad está demostrando que la transición energética, necesaria o no [pero ahí está], viene agravando las desigualdades puesto que, al estar condicionada al nivel suficiente de recursos económicos, penaliza desproporcionadamente a los hogares más vulnerables, sin que las estrategias seguidas en orden a la protección de esos hogares parezcan suficientes y, mientras todo siga así, habrá de calificarse a la transición energética como de injusta por regresiva.

Y no mueve al Estado español el ejemplo de la vecina Portugal [competidor evidente con España en la materia pues ambos Países están interesados en atraer la inversión en pro de una energía limpia y barata] que durante las últimas fiestas navideñas hizo a su población el regalo de suprimir la tasa que desde 2013 gravaba la generación eléctrica en el país; dicha tasa era tal que el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) vigente en España (tipo de gravamen el 7%) que finalmente repercute en el recibo que ha de pagar el consumidor.

Recientemente, representante cualificada de la Comisión Europea en materia de energía comentó que en España la carga fiscal que pesa sobre el consumidor de electricidad es superior a la media europea, de ahí que España pueda perfectamente reducir la carga impositiva de referencia si se quiere garantizar calefacción o refrigeración asequible, el alivio es posible. No lo entiende así el Ministerio de Hacienda pues ello supondría renunciar a una



importante partida de ingresos y es que no hay más que leer lo escrito en tiempos atrás por quien de verdad lleva los asuntos fiscales en el citado Departamento ministerial (Gascón Catalán) para comprender todo: *el gasto público es infinito, por lo que los ingresos públicos también deben serlo.*

■ En el orden de las razones externas, se sitúan las iniciativas de la OCDE que hasta tiempo bien reciente ha seguido a pies juntillas la Unión Europea la cual ha impuesto a los Estados miembros la modificación de la normativa interna para que la misma lleve a cabo la regulación de la imposición mínima. Pero he aquí que la OCDE ha excluido del recientemente presentado Marco Inclusivo OCDE-G20 a las poderosas corporaciones estadounidenses, de modo que ha quedado a la superficie la desventurada situación de las empresas europeas que ya están soportando la primera versión de la imposición mínima en el Impuesto sobre Sociedades.

Lógicamente, en el seno de la Unión Europea están surgiendo posicionamientos en orden a remediar la desigual posición de «sus obligados tributarios» que han quedado «colgados» del invento de la imposición mínima, sometidos a importantes costes administrativos que conlleva la muy compleja técnica exigida por el sistema GloBE (Global Anti-Base Erosion) que naturalmente afecta a las medianas empresas presentes en el ámbito comercial y económico internacional.

→ **(V) Estamos abocados**, a una situación social compleja como se describe en un estudio muy difundido, ciertamente interesante, aun cuando algunos aspectos no los compartamos por cuanto suponen un enjuiciamiento radical -no siempre apoyado en soportes suficientemente acreditados- lo cual hace fácil desplazarse a los terrenos propios de lo demagógico; nos estamos refiriendo al «IX Informe (2025) sobre exclusión y desarrollo social en España» elaborado por la Fundación FOESSA con la colaboración de Cáritas ([IX-INFORME-FOESSA.pdf](#)).

Coincidimos totalmente con el Informe FOESSA en cuanto a la consideración de que la sociedad española se está enfrentando, entre otros no menos graves problemas, a la precariedad, y bajos salarios, en el empleo (si no fuera suficiente con la alta tasa de paro y las maniobras de maquillaje), la vivienda y la inmigración. Dichos problemas, a diferencia de otros que tienen soluciones psicológicas, morales, formativas, etc., no tienen más solución que el desarrollo económico y, por ende, la inexistencia de una política fiscal cuyo propósito sea igualar a la ciudadanía por «abajo». Y es que la disponibilidad de recursos económico-financieros limita considerablemente la respuesta del Estado cuya capacidad de obtener recursos es limitada, por mucho que ciertos sectores mantengan que no es así y que la solución, a la postre, la ven en los procesos confiscatorios/expropiatorios.

En materia de vivienda se proponen básicamente dos soluciones, construcción de viviendas públicas o privadas con liberación del suelo y consecución de arrendamientos accesibles con medidas fiscales favorables a los arrendadores. Por lo que hace a la inmigración, la problemática se sitúa en el lugar común de la realmente deteriorada situación económica de la población, y en el específico de las relaciones sociales: la xenofobia. Al respecto, CÁNDIDO MÉNDEZ que fuera Secretario General de la UGT-E y



presidente de ETUC-CES, 2003-2007, en artículo publicado en el DIARIO EL MUNDO (07.0.1.2026) llegaba a una conclusión respecto de la que es difícil discrepar:

***¿A dónde quiero llegar con esta reflexión?***

*«Simplemente a lo que es la realidad: que la xenofobia no es una insidia exitosa de la extrema derecha, ni una reacción de nuestra sociedad traicionando nuestro pasado emigrante, ni la existencia de seres malvados entre los seres humanos - que haberlos hay los-, sino simplemente la reacción de gente normal y corriente ante las amenazas que piensan que se ciernen sobre su futuro. Y hay que desterrarla con políticas de fortalecimiento de nuestros servicios públicos, educación y sanidad, estrategias consensuadas de empleo y vivienda, regulación de flujos migratorios e inversiones solidarias en los países de origen desde la UE»*

Contrastan las palabras que se acaban de reproducir, con la hueca palabrería del Ministro de Economía, Comercio y Empresa (otro encaramado cuya máxima aspiración es ocupar puesto importante en la UE, al modo y manera de su protectora y cómplice la Sra. Calviño): *«Europa debe proyectar su liderazgo mundial a través de sus valores y principios»*.

Tal vez principios y valores que el Sr. Cuerpo considera no tienen por qué aplicarse en España con un Gobierno cada día más enfrentado ideológicamente a una Europa que está retomando el pensamiento judeocristiano del que es enemigo visceral el comunismo que en ningún Estado integrante de la Unión Europea participa de la gobernanza.

**¿Queda alguna duda de que el año 2026 puede ser el de la tormenta perfecta?**



# SUMARIO

## Información FISCAL

2025 – Año VI  
Número 47

	Pág.
<b>PRESENTACIÓN .....</b>	<b>3</b>
<b>SUMARIO .....</b>	<b>15</b>



<b>I.     LEGISLACIÓN .....</b>	<b>17</b>
<b>OCTUBRE, 2025 .....</b>	<b>17</b>
<b>A. Legislación estatal (Reseña) .....</b>	<b>17</b>
<b>B. Legislación autonómica (Reseña) .....</b>	<b>18</b>
<b>NOVIEMBRE, 2025 .....</b>	<b>19</b>
<b>A. Legislación estatal (Reseña) .....</b>	<b>19</b>
<b>B. Legislación autonómica (Reseña) .....</b>	<b>21</b>
<b>C. Legislación Unión Europea (Reseña) .....</b>	<b>24</b>
<b>DICIEMBRE, 2025 .....</b>	<b>24</b>
<b>A. Legislación estatal (Reseña) .....</b>	<b>24</b>
<b>B. Legislación autonómica (Reseña) .....</b>	<b>27</b>



<b>II.    JURISPRUDENCIA .....</b>	<b>41</b>
<b>TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑA .....</b>	<b>41</b>
OCTUBRE 2025 .....	41
NOVIEMBRE 2025 .....	68
DICIEMBRE 2025 .....	77
<b>TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA .....</b>	<b>89</b>
OCTUBRE 2025 .....	89
NOVIEMBRE 2025 .....	108
DICIEMBRE 2025 .....	124





<b>III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA</b> (Ministerio de Hacienda) .....	135
<b>Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)</b> .....	135
<b>OCTUBRE, NOVIEMBRE, DICIEMBRE 2025</b> .....	135
<b>Dirección General de Tributos (DGT)</b> .....	147
<b>AGOSTO, SEPTIEMBRE 2025</b> .....	147



<b>IV. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS:</b> .....	201
<b>IV.1. PODIUM AUTORAS/AUTORES</b> .....	201
<b>OCTUBRE - 2025</b> .....	201
📌 MARTA GONZÁLEZ APARICIO .....	201
<b>NOVIEMBRE - 2025</b> .....	201
📌 PABLO G. VÁZQUEZ y JUAN ANTONIO MARTÍNEZ NÚÑEZ .....	202
<b>IV.2. REVISTAS</b> .....	202
<b>OCTUBRE, NOVIEMBRE - 2025</b> .....	202
<b>I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF</b> .....	202
<b>II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria</b> .....	210
<b>III. BITPLUS.</b> Boletín informativo tributario. Registradores de España ....	217
<b>IV. NOTARIO</b> del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid .....	221
<b>VIII. CARTA TRIBUTARIA.</b> Revista de opinión .....	222



<b>V. CONDICIÓN HUMANA:</b> .....	231
[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
<b>SEPTIEMBRE, OCTUBRE, NOVIEMBRE 2025</b> .....	231





## I. LEGISLACIÓN ESTATAL – AUTONÓMICA – UNIÓN EUROPEA (NORMAS TRIBUTARIAS)

AÑO 2025

OCTUBRE (I.1) – NOVIEMBRE (I.2) - DICIEMBRE (I.3)

### ❖ I.1 OCTUBRE

#### A) Legislación estatal

##### Normas publicadas (Reseña)

➔ Resolución de 24 de septiembre de 2025, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE 240/2025, de 6 de octubre)

Acceso al documento original: [Disposición 19857 del BOE núm. 240 de 2025](#)

➔ Orden HAC/1197/2025, de 21 de octubre, por la que se aprueba el modelo 185, «Declaración informativa mensual de cotizaciones de afiliados y mutualistas», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE 260/2025, de 29 de octubre)

Acceso al documento original: [Disposición 21726 del BOE núm. 260 de 2025](#)

■ Orden HAC/1198/2025, de 21 de octubre, por la que se aprueba el modelo 240 «Comunicación de la entidad constitutiva declarante de la declaración informativa del Impuesto Complementario», el modelo 241 «Declaración informativa del Impuesto Complementario», y el modelo 242 «Autoliquidación del Impuesto Complementario» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE 260/2025, de 29 de octubre)

Acceso al documento original: [Disposición 21727 del BOE núm. 260 de 2025](#)

■ Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio de información GloBE (BOE 262/2025, de 31 de octubre)

Acceso al documento original: [Disposición 21920 del BOE núm. 262 de 2025](#)





## B) Legislación autonómica

Normas publicadas (Reseña)

→ CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

### → ARAGÓN

■ Decreto-Ley 6/2025, de 2 de octubre, del Gobierno de Aragón, por el que se establecen medidas para la reparación urgente de los daños causados y las pérdidas producidas en el territorio de Aragón en situaciones de emergencia de protección civil (BOA 192/2025, de 3 de octubre)

Acceso al documento original: [DECRETO-LEY 6/2025, de 2 de octubre, del Gobierno de Aragón.](#)

■ Orden HAP/1377/2025, de 20 octubre, por la que se modifica el anexo del Decreto-Ley por el que se establecen medidas para la reparación urgente de los daños causados y las pérdidas producidas en el territorio de Aragón en situaciones de emergencia de protección civil. (BOA 2024/2025, de 22 de octubre)

Acceso al documento original: [ORDEN HAP/1377/2025, de 20 octubre.](#)

### → CANARIAS

■ Ley 5/2025, de 30 de septiembre, de volcanes de Canarias (BOC 202/2025, de 13 de octubre)

Acceso al documento original: [BOC - 2025/202. Lunes 13 de octubre de 2025 - 3496](#)

■ Decreto Legislativo 1/2025, de 13 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las normas legales aprobadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (BOC 207/2025, de veinte de octubre)

Acceso al documento original:

<https://www.gobiernodecanarias.org/boc/2025/207/3598.html>

### → CATALUÑA

■ Decreto-ley 19/2025, de 30 de septiembre, de medidas extraordinarias en el ámbito del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente (DOGC 9511-2.10.2025)

Acceso al documento original: [Decreto ley 19/2025, de 30 de septiembre.](#)

■ Decreto-ley 21/2025, de 14 de octubre, de medidas urgentes de apoyo al sector agrario y forestal (DOGC Núm. 9521- 16.10.2025)

Acceso al documento original: [Decreto ley 21/2025, de 14 de octubre.](#)

### → GALICIA

■ Resolución de 30 de septiembre de 2025 por la que se regulan los términos y los requisitos para admitir el pago de las deudas cuya gestión recaudatoria tiene encomendada la Agencia Tributaria de Galicia mediante domiciliación bancaria en cuentas abiertas en entidades de crédito no colaboradoras en la gestión recaudatoria dentro de la zona SEPA, y





por la que se modifican determinadas normas de recaudación para incluir el modelo de ingreso de las providencias de apremio gestionadas por las delegaciones. (DOG 192/2025, de 6 de octubre)

Acceso al documento original: [Resolución DOG Lunes, 6 de octubre de 2025](#)

→ CCAA (RÉGIMEN FORAL)

## → NAVARRA

■ Decreto Foral 113/2025, de 15 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio (BON 217/2025, de 30 de octubre)

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

→ Ley Foral 11/2025, de 23 de octubre, del Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras (BON 218/2025, de 31 de octubre)

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

## → PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

### ■ Álava

- Orden Foral 545/2025, de la Segunda teniente de Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de octubre. Modificar la Orden Foral 30/20 de 27 de enero, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación (BOTH 120/2025, de 22 de octubre)

Acceso al documento original: [2025\\_120\\_03035\\_C.pdf](#)

### ■ Gipuzkoa (GK)

- Orden Foral 418/2025, de 9 de octubre, por la que se modifica el modelo 036 de declaración censal que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. (BOG 196/2025, de 14 de octubre)

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

## ❖ I.2 NOVIEMBRE

### A) Legislación estatal

Normas publicadas (Reseña)

■ Real Decreto-ley 13/2025, de 25 de noviembre, por el que se adoptan medidas complementarias urgentes para la recuperación económica y social de la isla de La Palma tras los daños ocasionados por las erupciones volcánicas (BOE 284/2025, de 26 de noviembre)

#### REAL DECRETO-LEY 13/2025

«En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 2 amplía al





período impositivo 2025 la aplicación de una deducción análoga a la Deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla a los contribuyentes con residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma»

## **ARTÍCULO 2. Modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.**

Se modifica la disposición adicional quincuagésima séptima 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, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional quincuagésima séptima. Deducción por residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma durante los períodos impositivos 2022, 2023, 2024 y 2025.

*1. En los períodos impositivos 2022, 2023, 2024 y 2025, la deducción prevista en el número 1.º del apartado 4 del artículo 68 de esta ley será aplicable, en los mismos términos y condiciones, a los contribuyentes con residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma, debiendo entenderse, a estos efectos, que las referencias realizadas a Ceuta y Melilla en dicho artículo, en el artículo 101 de esta ley y en su respectivo desarrollo reglamentario, lo son a la isla de La Palma.*

*2. En el período impositivo 2024 y 2025, lo dispuesto en el apartado 1 anterior solamente resultará aplicable para determinar el tipo de retención e ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos a los que resulte de aplicación la citada deducción que hubieran sido satisfechos en 2024 a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social, o en 2025, a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 13/2025, de 25 de noviembre, por el que se adoptan medidas complementarias urgentes para la recuperación económica y social de la isla de La Palma tras los daños ocasionados por las erupciones volcánicas, o en ambos ejercicios, para determinar el tipo del pago fraccionado correspondiente a las actividades económicas que tengan derecho a la misma cuyo plazo de presentación no se hubiera iniciado en el momento de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, o del Real Decreto-ley 13/2025, de 25 de noviembre, según corresponda el pago fraccionado al período impositivo 2024 o 2025, respectivamente.*

*En particular, para calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos del trabajo a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención a que se refiere el artículo 82 del Reglamento del Impuesto, que se satisfagan o abonen en 2024 y 2025 a partir de dichas fechas, respectivamente, se tendrá en cuenta lo dispuesto en el apartado 1 anterior, regularizándose, si procede, el tipo de retención o ingreso a cuenta en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen en cada ejercicio a partir de dichas fechas.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior podrá realizarse, a opción del pagador,*





*en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen en 2024 a partir del mes siguiente de la entrada en vigor del Real Decreto ley 4/2024, de 26 de junio, o en 2025 a partir del mes siguiente de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 13/2025, de 25 de noviembre, en cuyo caso el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos en cada uno de dichos ejercicios con anterioridad a estas fechas se determinará sin tomar en consideración lo dispuesto en el apartado 1 anterior.»*

Acceso al documento original: [Disposición 23911 del BOE núm. 284 de 2025](#)

■ Resolución de 29 de octubre de 2025, de la Subsecretaría [Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible], por la que se establece el procedimiento para la autoliquidación y el pago por vía electrónica de la tasa por la concesión de autorizaciones administrativas singulares (BOE 278/2025, de 19 de noviembre)

Acceso al documento original: [Disposición 23373 del BOE núm. 278 de 2025](#)

## B) Legislación autonómica

Normas publicadas (Reseña)

→ CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

### → CANARIAS

■ Resolución de 17 de noviembre de 2025, de la Directora, por la que se actualizan los coeficientes multiplicadores para estimar el valor de mercado de determinados bienes inmuebles urbanos a efecto de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones (BOC 237/2025, de 28 de noviembre)

Acceso al documento original: [boc-a-2025-237-4065.pdf](#)

■ Resolución de 17 de noviembre de 2025, de la Directora, por la que se modifica la metodología de cálculo y se actualizan los precios medios para estimar el valor de mercado de determinados bienes inmuebles de naturaleza rústica a efecto de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones (BOC 237/2025, de 28 de noviembre)

Acceso al documento original: [boc-a-2025-237-4066.pdf](#)

### → CATALUÑA

■ Ley 9/2025, de 13 de noviembre, de modificación de la Ley 26/2010, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña (DOGC Núm. 9542 - 14.11.2025)

Acceso al documento original: [Ley 9/2025, de 13 de noviembre, de modificación de la Ley 26/2010.](#)

### → EXTREMADURA

■ Orden de 11 de noviembre de 2025 por la que se regula y autoriza la presentación y pago telemático de la tasa sobre el juego, envite o azar, modalidad casinos, en la







Comunidad Autónoma de Extremadura y aprobación del modelo de declaración-liquidación 044 de presentación telemática (DOE 223/2025, de 19 de noviembre)

Acceso al documento original: [DOE n.º 223 19-noviembre-2025](#)

## → GALICIA

■ Orden de 31 de octubre de 2025 por la que se modifica la Orden de 27 de enero de 2014 por la que se aprueban las normas de aplicación del canon eólico (DOG 216/2025, de 7 de noviembre)

Acceso al documento original: [Orden DOG Viernes, 7 de noviembre de 2025](#)

■ Resolución de 1 de noviembre de 2025 por la que se modifican los anexos de la Orden de 27 de enero de 2014 por la que se aprueban las normas de aplicación del canon eólico (DOG 216/2025, de 7 de noviembre)

Acceso al documento original: [Resolución DOG Viernes, 7 de noviembre de 2025](#)

→ CCAA (RÉGIMEN FORAL)

## → NAVARRA

■ Resolución 115/2025, de 14 de noviembre, del director del Servicio de Riqueza Territorial y Tributos Patrimoniales de la Hacienda Foral de Navarra, por la que se aprueban los valores de los bienes inmuebles que obran en el Registro de la Riqueza Territorial a 30 de noviembre de 2025 (BON 239/2025, de 28 de noviembre)

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

## → PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

### ■ Álava

- Decreto Foral 39/2025, de 18 de noviembre del Consejo de Gobierno Foral. Aprobar la relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general para 2025, conforme a la Norma Foral 35/2021, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOTH 135/2025, de 26 de noviembre)

Acceso al documento original: [2025\\_135\\_03434\\_C.pdf](#)

### ■ Vizcaya

- Orden Foral 468/2025, de 5 de noviembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 60/2015, de 9 de enero, por la que se aprueba el modelo 20R «Comunicación a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea» (BOB 218/2025, de 13 de noviembre)

Acceso al documento original: [I-1190\\_cas.pdf](#)





- Decreto Foral 100/2025, de 13 de noviembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifican distintos reglamentos tributarios y se desarrolla la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia en materia de previsión social. (BOB 220/2025, de 17 de noviembre)

Acceso al documento original: [I-1213\\_cas.pdf](#)

- Orden Foral 508/2025, de 17 de noviembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2023/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 591 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Declaración anual de operaciones con contribuyentes, y su presentación telemática».

Acceso al documento original: [I-1246\\_cas.pdf](#)

## ■ Gipuzkoa (GK)

- Decreto Foral 17/2025, de 4 de noviembre, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el periodo 2025-2029 en el ámbito de los fines de interés general. (BOG 214/2025, DE 7 de noviembre)

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

- Decreto Foral FDE-DN-2025-205, por el que se determina el carácter anual de las solicitudes para la declaración de las actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito del euskera y de la activación comunitaria y se establecen los plazos de presentación correspondientes a los ejercicios 2025 y 2026 (BOG 223/2025, de 20 de noviembre)

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

- Orden Foral 669/2025, de 7 de noviembre, por la que se establece el plazo para presentar la solicitud de inclusión de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, a los efectos de su declaración expresa para el año 2025. (BOG 216/2025, de 11 de noviembre)

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

- Orden Foral por la que se establece el plazo de presentación de las solicitudes para la declaración de las actividades prioritarias de mecenazgo relativas a las materias del departamento en el periodo 2025 2029, y se declara el carácter anual o plurianual de las mismas. (BOG 226/2025, de 25 de noviembre)

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

- Norma Foral 2/2025, de 24 de noviembre, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a las modificaciones del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobadas por la Ley 3/2025, de 29 de abril, y se aprueban otras modificaciones tributarias (BOG 229/2025, de 28 de noviembre)

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



- Norma Foral 3/2025, de 24 de noviembre, del Impuesto complementario del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 229/2025, de 28 de noviembre)

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

- Norma Foral 4/2025, de 24 de noviembre, del impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. (BOG 229/2025, de 28 de noviembre)

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

- Orden Foral 476/2025, de 26 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 770 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Autoliquidación.» y el modelo 771 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Pago fraccionado.» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOG 229/2025, de 28 de noviembre)

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

## C) Legislación Unión Europea

### Normas publicadas (Reseña)

■ Reglamento de Ejecución (UE) 2025/2263 de la Comisión, de 12 de noviembre de 2025, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 en lo que respecta a los formularios normalizados y los formatos electrónicos para el intercambio automático obligatorio de información sobre criptoactivos sujetos a comunicación de información, a la comunicación de la evaluación anual y a la lista de datos estadísticos que deben facilitar los Estados miembros en virtud de la Directiva 2011/16/UE del Consejo. (DOUE. Serie L. 26.11.2025. 2025/2263)

Acceso al documento original: [L\\_202502263ES.000101.fmx.xml](#)

## ❖ I.3 DICIEMBRE

### A) Legislación estatal

#### Normas publicadas (Reseña)

■ Orden HAC/1358/2025, de 20 de noviembre, por la que se establece el régimen de las actuaciones realizadas a través de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en los procedimientos de aplicación de los tributos cuya tramitación corresponda a la Dirección General de Tributos y se prevé la aprobación del formulario y modelo de representación de carácter voluntario a utilizar en dichos procedimientos (BOE 288/2025, de 1 de diciembre)

Acceso al documento original: [Disposición 24255 del BOE núm. 288 de 2025](#)

■ Orden HAC/1361/2025, de 20 de noviembre, por la que se regula la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa por los obligados tributarios, y se aprueban diversos formularios (BOE 289/2025, de 2 de diciembre)





Acceso al documento original: [Disposición 24369 del BOE núm. 289 de 2025](#)

■ Real Decreto-ley 15/2025, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes para favorecer la actividad inversora de las entidades locales y de las comunidades autónomas, y por el que se modifica el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación (BOE 290/2025, de 3 de diciembre)

Acceso al documento original: [Disposición 24446 del BOE núm. 290 de 2025](#)

■ Orden AUC/1366/2025, de 26 de noviembre, por la que se aprueban las normas de gestión del pago por vía telemática de la tasa de solicitud de expedición de pasaporte ordinario regulada por la Ley 9/2011, de 10 de mayo, de tasas consulares, que se efectúe a través de la sede electrónica del Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación (BOE 290/2025, de 3 de diciembre)

Acceso al documento original: [Disposición 24447 del BOE núm. 290 de 2025](#)

■ Orden HAC/1413/2025, de 28 de noviembre, por la que se modifica la Orden HAC/532/2025, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 780 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Autoliquidación» y el modelo 781 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Pago fraccionado» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE 295/2025, de 9 de diciembre)

Acceso al documento original: [BOE.es - Sumario del día 09/12/2025](#)

■ Orden HAC/1418/2025, de 4 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 017, «Tasa de supervisión, análisis, asesoramiento y seguimiento de la política fiscal. Autoliquidación» y se determinan el lugar, plazo y forma de presentación (BOE 296/2025, de 10 de diciembre)

Acceso al documento original: [Disposición 25139 del BOE núm. 296 de 2025](#)

■ Orden HAC/1425/2025, de 9 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2026 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 297/2025, de 11 de diciembre)

Acceso al documento original: [Disposición 25272 del BOE núm. 297 de 2025](#)

■ Orden HAC/1430/2025, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Orden de 21 de diciembre de 2001, por la que se aprueban los modelos 195 y 199; la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182; la Orden EHA/3377/2011, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193; la Orden HAP/2250/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 184; la Orden HAP/296/2016, de 2 de marzo, por la que se aprueba el modelo 282; la Orden HFP/823/2022, de 24 de agosto, por la que se aprueba el modelo 345 y se actualiza el contenido de los anexos I y II de la Orden HAP/1695/2016, de 25 de octubre, por la que se aprueba el modelo 289. Orden HAC/1430/2025, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Orden de 21 de diciembre de 2001, por la que se aprueban los modelos 195 y 199; la





Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182; la Orden EHA/3377/2011, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193; la Orden HAP/2250/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 184; la Orden HAP/296/2016, de 2 de marzo, por la que se aprueba el modelo 282; la Orden HFP/823/2022, de 24 de agosto, por la que se aprueba el modelo 345 y se actualiza el contenido de los anexos I y II de la Orden HAP/1695/2016, de 25 de octubre, por la que se aprueba el modelo 289 (BOE 298/2025, de 12 de diciembre).

Acceso al documento original: [Disposición 25389 del BOE núm. 298 de 2025](#)

■ Orden HAC/1431/2025, de 3 de diciembre, por la que se modifican la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación; la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la Declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta; y la Orden HAP/2368/2013, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 270, «Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas» y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación. (BOE 298/2025, de 12 de diciembre).

Acceso al documento original: [Disposición 25390 del BOE núm. 298 de 2025](#)

■ Orden HAC/1495/2025, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 319, «Pago a cuenta del IVA correspondiente a las entregas de gasolinas, gasóleos y biocarburantes posteriores a la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. (BOE 306/2025, de 22 de diciembre)

Acceso al documento original: [Disposición 26216 del BOE núm. 306 de 2025](#)

■ Orden HAC/1496/2025, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el procedimiento para reconocer la condición de operador confiable y por la que se regula la creación y el mantenimiento de un registro de operadores confiables, en materia de garantías del ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a determinados carburantes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero. (BOE 306/2025, de 22 de diciembre)

Acceso al documento original: [Disposición 26217 del BOE núm. 306 de 2025](#)

■ Orden HAC/1497/2025, de 17 de diciembre, por la que se establecen los requisitos y los aspectos generales correspondientes a los avales a los que se refiere el apartado undécimo del anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deben constituirse en garantía del ingreso del citado impuesto con ocasión de la entrega de determinados carburantes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero, y por la que se aprueba el modelo de aval. (BOE 306/2025, de 22 de diciembre)

Acceso al documento original: [Disposición 26218 del BOE núm. 306 de 2025](#)







■ Orden HAC/1501/2025, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOE 308/2025, de 23 de diciembre)

Acceso al documento original: [Disposición 26357 del BOE núm. 308 de 2025](#)

■ Real Decreto-ley 16/2025, de 23 de diciembre, por el que se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social, y se adoptan medidas urgentes en materia tributaria y de Seguridad Social.(BOE 309/2025, de 24 de diciembre)

Acceso al documento original: [Disposición 26458 del BOE núm. 309 de 2025](#)

■ Resolución de 17 de diciembre de 2025, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 13 de enero de 2021, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria (BOE 311/2025, de 26 de diciembre)

Acceso al documento original: [Disposición 26607 del BOE núm. 311 de 2025](#)

## B) Legislación autonómica

Normas publicadas (Reseña)

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

### ➔ ANDALUCÍA

■ Orden de 12 de diciembre de 2025, por la que se modifica la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda, de 19 de enero de 2010, por la que se atribuyen funciones y competencias en materia tributaria y demás ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se determina el ámbito territorial de competencias de los órganos y unidades administrativas de la Agencia Tributaria de Andalucía (BOJA 243/2025, de 18 de diciembre)

Acceso al documento original: [https://www.juntadeandalucia.es/eboja/2025/243/BOJA25-243-00003-16900-01\\_00330498.pdf](https://www.juntadeandalucia.es/eboja/2025/243/BOJA25-243-00003-16900-01_00330498.pdf)

■ Resolución de 15 de diciembre de 2025, de la Dirección General de Tributos, Financiación, Relaciones Financieras con las Corporaciones Locales y Juego, por la que se publican los municipios andaluces con problemas de despoblación en el año 2026, a los efectos de la aplicación de la deducción por nacimiento, adopción de hijos o acogimiento familiar de menores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los tipos reducidos para promover una política social de vivienda del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (BOJA 245/2025, de 22 de diciembre)

Acceso al documento original: [BOJA25-245-00010-17046-01\\_00330644.pdf](#)

■ Ley 8/2025, de 22 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2026. (BOJA 251/2025, de 31 de diciembre)

Acceso al documento original: [BOJA25-251-00087-17435-01\\_00331032.pdf](#)

■ Resolución de 26 de diciembre de 2025, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se acuerda la intervención prevista en el artículo 21.2 del Estatuto de



la Agencia Tributaria de Andalucía, en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos. (BOJA 251/2025, de 31 de diciembre)

Acceso al documento original: [BOJA25-251-00003-17491-01\\_00331088.pdf](https://www.boja.es/boja/contenidos/BOJA/BOJA25-251-00003-17491-01_00331088.pdf)

## → ARAGÓN

■ Orden HAP/1687/2025, de 2 de diciembre, por la que se modifica el anexo del Decreto-ley 6/2025, de 2 de octubre, del Gobierno de Aragón, por el que se establecen medidas para la reparación urgente de los daños causados y las pérdidas producidas en el territorio de Aragón en situaciones de emergencia de protección civil

(BOA 236/2025, de 5 de diciembre)

Acceso al documento original: [ORDEN HAP/1687/2025, de 2 de diciembre.](#)

## → ASTURIAS

■ Ley del Principado de Asturias 3/2025, de 19 de noviembre, de modificación del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de Tributos Cedidos por el estado, aprobado por Decreto Legis lativo 2/2014, de 22 de octubre (BOPA 232/2025, de 2 de diciembre)

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

## → CANARIAS

■ Resolución de 19 de noviembre de 2025, por la que se aprueba la tabla de correspondencia de los preceptos de las normas legales que son objeto de refundición en el texto refundido de las normas legales aprobadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, aprobado por el Decreto legislativo 1/2025, de 13 de octubre. (DOC 23972025, de 2 de diciembre)

Acceso al documento original: [boc-a-2025-239-4131.pdf](#)

■ Decreto ley 7/2025, de 23 de diciembre, de ampliación del periodo de aplicación del tipo cero del Impuesto General Indirecto Canario a determinadas operaciones relativas a la erupción volcánica en la isla de La Palma. (BOC 254/2025, de 24 de diciembre)

Acceso al documento original: [BOC - 2025/254. Miércoles 24 de diciembre de 2025](#)

■ Ley 9/2025, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2026 (BOC 256/2025, de 29 de diciembre)

Acceso al documento original: [BOC - 2025/256. Lunes 29 de diciembre de 2025 - 4414](#)

## → CANTABRIA

■ Orden HAC/16/2025, de 18 de diciembre, por la que se establecen los requisitos y el procedimiento para la domiciliación del pago de determinadas deudas recaudadas mediante el sistema de información de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria (BOC 247/2025, de 24 de diciembre)

Acceso al documento original: [Anuncio número 2025-10750](#)

## → CASTILLA-LA MANCHA





■ Resolución de 15/12/2025, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, mediante la que se modifica el anexo I.A de la Orden de 08/10/2012, de la Consejería de Hacienda, por la que se aprueban los documentos de pago de tasas, precios públicos y otros ingresos, se establecen los órganos competentes y se regula el procedimiento de recaudación (DOCLM 246/2025, de 22 de diciembre)

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

■ Ley 5/2025, de 19 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2026. [2025/9906 (DOCL 250/2025, de 29 de diciembre)

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

## → CASTILLA-LEÓN

■ Ley 2/2025, de 1 de diciembre, de bonificaciones fiscales de las tasas veterinarias, de las tasas de caza y pesca y de la tasa por expedición de los certificados de profesionalidad, acreditaciones parciales acumulables y expedición de duplicados (BOCYL 235/2025, de 5 de diciembre)

Acceso al documento original: [BOCYL n.º 235, 05 de diciembre de 2025 - Disp. 001](#)

## → EXTREMADURA

■ Orden de 5 de diciembre de 2025 por la que se aprueban los precios medios en el mercado para estimar el valor de determinados vehículos usados, a efectos de la liquidación de los hechos imponible de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, que se devenguen en el año 2026 y que no figuren en las tablas de precios medios de venta aprobados por el Ministerio de Hacienda. (DOE 243/2025, de 18 de diciembre)

Acceso al documento original: [DOE n.º 243 18-diciembre-2025](#)

■ Orden de 11 de diciembre de 2025 por la que se aprueban los precios medios en el mercado para estimar el valor de coste de la obra nueva de determinados bienes inmuebles, radicados en la Comunidad Autónoma de Extremadura, a efectos de la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados para los hechos imponible que se devenguen en el año 2026, se establecen las reglas para su aplicación y se publica la metodología para su obtención. (DOE 243/2025, de 18 de diciembre)

Acceso al documento original: [DOE n.º 243 18-diciembre-2025](#)

■ Orden de 11 de diciembre de 2025 por la que se aprueban los precios medios en el mercado para estimar el valor de las edificaciones situadas en suelo de naturaleza rústica, radicadas en la Comunidad Autónoma de Extremadura, a efectos de la liquidación de los hechos imponible de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, que se devenguen en el año 2026, se establecen las reglas para su aplicación y se publica la metodología para su obtención. (DOE 243/2025, de 18 de diciembre)

Acceso al documento original: [DOE n.º 243 18-diciembre-2025](#)





■ Decreto 179/2025, de 16 de diciembre, por el que se establece la organización y funcionamiento del Registro autonómico de personas con especial vinculación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (DOE 245/2025, de 22 de diciembre)

Acceso al documento original: [DOE n.º 245 22-diciembre-2025](#)

## → GALICIA

■ Ley 4/2025, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2026. (DOG 252/2025, de 31 de diciembre)

Acceso al documento original: [Ley DOG Miércoles, 31 de diciembre de 2025](#)

■ Ley 5/2025, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. (DOG 252/2025, de 31 de diciembre)

Acceso al documento original: [Ley DOG Miércoles, 31 de diciembre de 2025](#)

■ Resolución de 23 de diciembre de 2025 por la que se actualizan los anexos VI y VII de la Orden de 30 de junio de 1992, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación de las tasas de la Comunidad Autónoma de Galicia y se establece la utilización de efectos timbrados para el pago de las tasas por servicios administrativos de compulsión de documentos y de verificación de poderes y documentos acreditativos de legitimación, y se modifica la Resolución de 1 de noviembre de 2025 por la que se modifican los anexos de la Orden de 27 de enero de 2014, por la que se aprueban las normas de aplicación del canon ecólico. (DOG 252/2025, de 31 de diciembre)

Acceso al documento original: [Resolución DOG Miércoles, 31 de diciembre de 2025](#)

■ Resolución de 26 de diciembre de 2025 por la que se modifican el anexo II y el anexo V de la Orden de 9 de diciembre de 2020 por la que se aprueban los diferentes modelos de autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en la Comunidad Autónoma de Galicia y se regulan el procedimiento y las condiciones para su pago y presentación, así como determinadas obligaciones formales y de suministro de información tributaria. (DOG 252/2025, de 31 de diciembre)

Acceso al documento original: [Resolución DOG Miércoles, 31 de diciembre de 2025](#)

■ Resolución de 26 de diciembre de 2025 por la que se modifica el anexo IV de la Orden de 21 de enero de 2021 por la que se aprueban los diferentes modelos de autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Comunidad Autónoma de Galicia y se regulan el procedimiento y las condiciones para su pago y presentación, así como determinadas obligaciones formales y de suministro de información tributaria. (DOG 252/2025, de 31 de diciembre)

Acceso al documento original: [Resolución DOG Miércoles, 31 de diciembre de 2025](#)

## → ISLAS BALEARES

■ Orden 33/2025, de 10 de diciembre, del consejero de Economía, Hacienda e Innovación por la que se regula el pago mediante transferencia bancaria de tributos y deudas cuya gestión recaudatoria corresponda a la Agencia Tributaria de las Illes Balear (BOIB 165/2025, de 16 de diciembre)

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





## → MADRID

■ Ley 5/2025, de 23 de diciembre, de Hacienda de la Comunidad de Madrid (BOCM 309/2025, de 29 de diciembre)

Acceso al documento original: [untitled](#)

■ Ley 6/2025, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2026. Madrid (BOCM 309/2025, de 29 de diciembre)

Acceso al documento original: [untitled](#)

## → VALENCIA

■ Orden 10/2025, de 18 de diciembre de 2025, de la Conselleria de Economía, Hacienda y Administración Pública, por la que se establece la obligatoriedad para ciertos sujetos de la presentación por vía telemática de determinados modelos de autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, del impuesto sobre sucesiones y donaciones y de los tributos sobre el juego (DOGV 10271 /30.12.2025)

Acceso al documento original: [2025\\_52048\\_es.pdf](#)

## B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

### → NAVARRA

■ Orden Foral 94/2025, de 31 de octubre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se fijan los plazos y fechas para el ingreso de fondos y presentación de documentos y envíos telemáticos por las entidades colaboradoras en la recaudación de la Hacienda Foral de Navarra para el año 2026 (BON 243/2025, de 5 de diciembre)

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

■ Orden Foral 117/2025, de 28 de noviembre, que desarrolla la regulación sobre aplazamientos y fraccionamientos de deudas y aprueba los modelos (C06 y C08) para su solicitud en el ámbito de las competencias de recaudación atribuidas a la Hacienda Foral de Navarra. (BON 256/2025, de 26 de diciembre)

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

■ Orden Foral 119/2025, de 4 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 81/2015, de 25 de noviembre, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se aprueba el modelo 184 "Declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas". (BON 256/2025, de 26 de diciembre)

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

■ Orden Foral 122/2025, de 12 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 1/2025, de 7 de enero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 193 de "Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre determinadas rentas del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes, correspondiente a establecimientos permanentes". (BON 256/2025, de 26 de diciembre)







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

■ Orden Foral 123/2025, de 12 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifican la Orden Foral 286/2001, de 15 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 192; la Orden Foral 177/2010, de 14 de diciembre, por la que se aprueba el modelo F-50; la Orden Foral 133/2018, de 18 de octubre, por la que se aprueba el modelo 199; la Orden Foral 30/2022, de 16 de marzo, por la que se aprueba el modelo 195; y la Orden Foral 111/2022, de 25 de octubre, por la que se aprueba el modelo 345. (BON 256/2025, de 26 de diciembre)

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

■ Orden Foral 121/2025, de 11 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 150/2022, de 30 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 369 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes". (BON 258/2025, de 30 de diciembre)

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

■ Ley Foral 17/2025, de 22 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. (BON 260/2025 Ext, de 31 de diciembre)

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

■ Ley Foral 18/2025, de 22 de diciembre, del impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud. (BON 260/2025 Ext, de 31 de diciembre)

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

■ Decreto Foral 148/2025, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo. (BON 260/2025 Ext, de 31 de diciembre)

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

■ Orden Foral 124/2025, de 17 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueban el modelo 980 "Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Autoliquidación", y el modelo 981 "Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Pago fraccionado". (BON 260/2025 Ext, de 31 de diciembre)

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

■ Orden Foral 131/2025, de 23 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 69/2021, de 7 de mayo, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se desarrollan las condiciones y requisitos para aplicar la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales regulada en el artículo 65.1 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BON 260/2025 Ext, de 31 de diciembre)





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

■ Orden Foral 132/2025, de 23 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 8/2013, de 18 de enero, de la consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, por la que se aprueba el modelo 182 de "Declaración informativa de donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas". (BON 260/2025 Ext, de 31 de diciembre)

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

■ Orden Foral 133/2025, de 23 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 3/2018, de 8 de enero, por la que se aprueba el modelo 190, "Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, de actividades empresariales y profesionales, premios y determinadas imputaciones de renta". (BON 260/2025 Ext, de 31 de diciembre)

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

■ Orden Foral 134/2025, de 24 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 170 "Declaración informativa mensual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de cualquier tipo de tarjetas y mediante pagos asociados a números de teléfono móvil". (BON 260/2025 Ext, de 31 de diciembre)

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

■ Orden Foral 135/2025, de 24 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 196 "Declaración informativa mensual de cuentas en toda clase de instituciones financieras y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras". (BON 260/2025 Ext, de 31 de diciembre)

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

## → PAIS VASCO

### Parlamento y Gobierno

■ Decreto 236/2025, de 9 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del canon de energías renovables (BOPV 246/2025, de 22 de diciembre)

Acceso al documento original: [2505451a.pdf](#)

■ Orden de 23 de diciembre de 2025, del consejero de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los modelos de liquidación y de autoliquidación del canon de energías renovables (BOPV 250/2025, de 29 de diciembre)

Acceso al documento original: [2505520a.pdf](#)

### Diputaciones-Territorios Históricos

■ Álava





- Orden Foral 662/2025, de la segunda teniente de diputado general y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 3 de diciembre. Aprobar el modelo 848, "Comunicación del importe del volumen de operaciones" y establecer las condiciones y procedimientos para su presentación (BOTH A 140/2025, de 10 de diciembre)

Acceso al documento original: [2025\\_140\\_03557\\_C.pdf](#)

→ Corrección de errores:

- Orden Foral 689/2025, de 15 de diciembre. Aprobar la corrección de errores de la Orden Foral 662/2025 de la segunda teniente del diputado general y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 3 de diciembre que aprueba el modelo 848, "Comunicación del importe del volumen de operaciones" y establece las condiciones y procedimiento para su presentación (BOTH A 145/2025, 22 de diciembre)
- Norma Foral 16/2025, de 12 de diciembre, que establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud (BOTH A 145/2025, 22 de diciembre)

Acceso al documento original: [2025\\_145\\_03674\\_C.pdf](#)

- Norma Foral 17/2025, de 12 de diciembre, que aprueba el impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, y que modifica la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A 145/2025, 22 de diciembre)

Acceso al documento original: [2025\\_145\\_03675\\_C.pdf](#)

- Decreto Foral 41/2025, de 16 de diciembre, del Consejo de Gobierno Foral. Aprobar los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2026 (BOTH A 146/2025, de 6 de diciembre)

Acceso al documento original: [2025\\_146\\_03735\\_C.pdf](#)

- Norma Foral 21/2025, DE 19 DE DICIEMBRE, de medidas tributarias para el año 2026. (BOTH A 147/2025, de 29 de diciembre).

Acceso al documento original: [2025\\_147\\_03861\\_C.pdf](#)

- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2025, de 23 de diciembre, del Consejo de Gobierno Foral. Aprobar la adaptación de la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 3/2025, de 29 de abril, así como la modificación de la Norma Foral 16/2025, de 12 de diciembre. (BOTH A 147/2025, de 29 de diciembre)

Acceso al documento original: [2025\\_147\\_03920\\_C.pdf](#)

- Decreto Foral 42/2025, de 23 de diciembre, del Consejo de Gobierno Foral. Aprobar la modificación del Decreto Foral 40/2014, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Decreto Foral 41/2014, de 1 de agosto,





que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, del Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, y del Decreto Foral 3/2024, de 27 de febrero. (BOTH 147/2025, de 29 de diciembre)

Acceso al documento original: [2025\\_147\\_03919\\_C.pdf](#)

## ■ Vizcaya

- Norma Foral 5/2025 de 12 de diciembre, del impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a las modificaciones introducidas en el concierto económico por la Ley 3/2025, de 29 de abril y se realizan otras modificaciones tributarias. (BOB 239/2025, de 15 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1367\\_cas.pdf](#)

- Norma Foral 6/2025, de 12 de diciembre, por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud y se modifican la Norma Foral del impuesto sobre sociedades y la Norma Foral del impuesto sobre la renta de las personas física. (BOB 239/2025, de 15 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1369\\_cas.pdf](#)

- Decreto Foral 115/2025, de 4 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2026. (BOB 239/2025, de 15 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1336\\_cas.pdf](#)

- Decreto Foral 116/2025, de 4 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB 239/2025, de 15 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1337\\_cas.pdf](#)

- Orden Foral 594/2025, de 4 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2942/2009, de 18 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual de EPSVs, Planes de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Pre visión Social, Planes de Previsión Asegurados, PIAS, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia y la Orden Foral 2190/2017, de 11 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios (BOB 239/2025, de 15 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1342\\_cas.pdf](#)

- Orden Foral 601/2025, de 5 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1578/2021, de 24 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza del libro registro de operaciones





económicas de las personas físicas a través de la sede electrónica de la Diputación Foral, la Orden Foral 1582/2021, de 24 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza del libro registro de operaciones económicas de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a través de la sede electrónica de la Diputación Foral, con excepción del capítulo de movimientos contables, la Orden Foral 1482/2020, de 9 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas del software garante y la declaración de alta en el registro de software garante y la Orden Foral 422/2024, de 12 de noviembre, por la que se aprueban las especificaciones funcionales y técnicas del capítulo de movimientos contables del libro registro de operaciones económicas de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (BOB 240/2025, de 16 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1351 cas.pdf](#)

- Orden Foral 616/2025, de 9 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el estudio de mercado que sirve de soporte para la actualización del valor probable de mercado de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. (BOB 241/2025, de 17 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1365 cas.pdf](#)

- Orden Foral 627/2025, de 15 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban el modelo 770 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Autoliquidación» y el modelo 771 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Pago fraccionado» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. (BOB 243/2025, de 19 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1417 cas.pdf](#)

- Orden Foral 638/2025, de 16 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1740/2017, de 5 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (Personas Físicas). (BOB 246/2025, de 26 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1402 cas.pdf](#)

- Orden Foral 639/2025, de 16 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 600 de autoliquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y se regula su presentación. (BOB 246/2025, de 26 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1407 cas.pdf](#)

- Orden Foral 645/2025, de 17 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica, la Orden Foral 1563/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo de declaración 215 del Impuesto sobre la Renta de No







Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la Orden Foral 1561/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo de declaración 210 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y la Orden Foral 2156/2016, de 7 de diciembre, por la que se aprueba el modelo de declaración 296 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta. (BOB 246/2025, de 26 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1407\\_cas.pdf](#)

- Orden Foral 651/2025 de 18 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica la Orden Foral 2190/2017, de 11 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios y la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas Foral 185/2015, de 21 de enero, por la que se aprueba el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas. (BOB 246/2025, de 26 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1423\\_cas.pdf](#)

- Norma Foral 7/2025, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2026. (BOB 246/2025, de 26 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1446\\_cas.pdf](#)

- Norma Foral 8/2025, de 29 de diciembre, por la que se acuerda la aplicación y se desarrolla la regulación de la tasa por prestación de servicios de prevención, extinción de incendios y salvamento. (BOB 248/2025, de 30 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1419\\_cas.pdf](#)

- Decreto Foral 134/2025, de 29 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifican los porcentajes de retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicables a los rendimientos del trabajo en 2026. (BOB 248/2025, de 30 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1405\\_cas.pdf](#)

- Decreto Foral 133/2025, de 29 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en desarrollo de la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB 248/2025, de 30 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1406\\_cas.pdf](#)

- Decreto Foral 135/2025, de 29 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Decreto Foral 91/2018, de 3 de julio, por el que se aprueban las Normas Técnicas de Valoración Catastral de los bienes inmuebles de características especiales. (BOB 248/2025, de 30 de diciembre)



Acceso al documento original: [I-1439 cas.pdf](#)

- Orden Foral 657/2025, de 19 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica la Orden Foral 1487/2019, de 23 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 182 de Declaración informativa de donativos, donaciones, prestaciones gratuitas de servicios, aportaciones y disposiciones, la Orden Foral 2211/2016, de 15 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y la Orden Foral 2942/2009, de 18 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual de EPSVs, Planes de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, PIAS, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. (BOB 248/2025, de 30 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1448 cas.pdf](#)

- Orden Foral 668/2025, de 22 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el procedimiento para reconocer la condición de operador confiable y por la que se regula la creación y el mantenimiento de un registro de operadores confiables, en materia de garantías del ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a determinados carburantes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero. (BOB 248/2025, de 30 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1458 cas.pdf](#)

- Orden Foral 669/2025, de 22 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establecen los requisitos y aspectos generales correspondientes a los avales a los que se refiere el apartado undécimo del anexo de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y que deben constituirse en garantía del ingreso del citado impuesto con ocasión de la entrega de determinados carburantes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero, y por la que se aprueba el modelo de aval. (BOB 248/2025, de 30 de diciembre)

Acceso al documento original: [I-1459 cas.pdf](#)

- Orden Foral 671/2025 de 22 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 319, «Pago a cuenta del IVA correspondiente a las entregas de gasolinas, gasóleos y biocarburantes posteriores a la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

Acceso al documento original: [I-1460 cas.pdf](#)

## ■ Gipuzkoa (GK)

- Decreto Foral 22/2025, de 2 de diciembre, por el que se desarrolla parcialmente la Norma Foral 1/2025, de 9 de mayo, y se introducen otras modificaciones reglamentarias. (BOG 239/2025, 15 de diciembre)

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





- Orden Foral 511/2025, de 16 de diciembre, por la que se modifican las órdenes forales reguladoras de los modelos 188 y 289. (BOG 244/2025, de 22 de diciembre)

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

- Decreto Foral 25/2025, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 245/2025, de 23 de diciembre)

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

- Orden Foral 516/2025, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 196, «Declaración informativa mensual de cuentas en toda clase de instituciones financieras y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras», y los plazos y formas de presentación. (BOG 245/2025, de 23 de diciembre)

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

- Orden Foral 517/2025, de 18 de diciembre, por la que se modifica la Orden Foral 604/2019, de 11 de diciembre, aprobatoria del modelo 182. (BOG 245/2025, de 23 de diciembre)

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

- Orden Foral 520/2025, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 170 de «Declaración informativa mensual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de cualquier tipo de tarjetas y mediante pagos asociados a números de teléfono móvil» y se establece el plazo y la forma de presentación (BOG 246/2025, de 24 de diciembre)

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

- Orden Foral 523/2025, de 19 de diciembre, por la que se modifica el modelo 193 aprobado por la Orden Foral 546/2023, de 5 de diciembre. (BOG 246/2025, de 24 de diciembre)

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

- Orden Foral 526/2025, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Orden Foral 586/2023, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 «Im puesto sobre la renta de las personas físicas. Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y de actividades económicas y premios. Resumen anual», y las formas y plazos de presentación. (BOG 247/2025, de 26 de diciembre)

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

- Orden Foral 734/2025, de 5 de diciembre, por la que se establece el plazo para presentar la solicitud de inclusión de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, a los efectos de su declaración expresa para el año 2026. (BOG 248/2025, de 29 de diciembre)

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



- Decreto Foral 26/2025, de 23 de diciembre, por el que se desarrollan las normas de diligencia debida y las obligaciones de información de determinados proveedores de servicios de criptoactivos, y se modifican el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales y el Decreto Foral 25/2016, de 29 de noviembre. (BOG 249/2025, de 30 de diciembre)

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

- Decreto Foral 27/2025, de 23 de diciembre, por el que se desarrollan reglamentariamente diversas modificaciones de la Norma Foral 1/2025, de 9 de mayo, se modifican las tablas de retenciones de los rendimientos de trabajo y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2026. (BOG 249/2025, de 30 de diciembre)

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

- Decreto Foral-Norma 1/2025, de 23 de diciembre, por el que se aprueban determinadas modificaciones tributarias. (BOG 249/2025, de 30 de diciembre)

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

- Norma Foral 6/2025, de 19 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2026. (BOG 250/2025, de 31 de diciembre)

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

- Orden Foral 533/2025, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Orden Foral 530/2022, de 16 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual sobre entidades de previsión social voluntaria, planes y fondos de pensiones, sistemas alternativos, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes individuales de ahorro sistemático, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia, así como las formas y plazo de presentación. (BOG 250/2025, de 31 de diciembre)

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

- Orden Foral 542/2025, de 30 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 20F, de comunicación de la participación en la financiación de proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica, proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del medio ambiente, la transmisión energética y la economía circular y en la financiación de obras audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

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



## II. JURISPRUDENCIA

### SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO

(TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL – TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN  
EUROPEA)

OCTUBRE (1) – NOVIEMBRE (2) – DICIEMBRE (3) /2025

#### II.I. 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]

#### ❖ II.I.1. OCTUBRE

##### ➡ 1ª SERIE (STSS: PARTICULARMENTE RELEVANTES)

#### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. 1ª SENTENCIA 1314/2025** (20.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5702/2023). Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4618/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4618] Id Cendoj:28079130022025100251]

#### RESUMEN

La derivación por la responsabilidad tributaria art. 43.1.h) de la LGT no requiere, necesariamente, la previa declaración por parte de la Administración calificando de simulación negocial los contratos traslativos de dominio que ocasionaron el vaciamiento patrimonial, para colmar el requisito de utilización abusiva o fraudulenta tendente a evitar la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública; siempre y cuando el acuerdo de derivación cumpla con los requisitos de motivación, justificación y acreditación de los presupuestos en los que se sustenta esta modalidad.







→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/022fd0be0cd69408a0a8778d75e36f0d/20251030>

→ **Objeto del recurso:** sentencia dictada en fecha 23 de mayo de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 1031/2022 interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, dictada el 31 de mayo de 2022, que estimó en parte la reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, al amparo del artículo 43.1.h) LGT, por las deudas y sanciones de la mercantil **Urbanización, S.L.**, ascendentes a 119.794,77 euros, cuyo Fallo decía: «[D]esestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto **por FLY, S.L.**, contra la resolución de 31-5- 2022 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que estima en parte la reclamación NUM007 planteada contra el acuerdo de 21-11-2018 de la Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con expresa imposición de las costas a la demandante [...]».

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

«Determinar si, a efectos del supuesto de responsabilidad del artículo 43.1.h) LGT , una operación onerosa -como es el caso de una compraventa inmobiliaria, en la que el pago del precio no es controvertido y que no ha sido declarada simulada puede elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública colmar el requisito de utilización "abusiva o fraudulenta como medio de" [...]»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 43.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

→ FALLO:

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

- 1.Fijamos como doctrina la recogida en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.
- 2.Haber lugar al recurso de casación núm. 5702/2023 interpuesto por el procurador en representación de Fly S.L. contra la sentencia de 23 de mayo de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1031/2022, que formuló frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, dictada el 31 de mayo de 2022; sentencia que casamos y anulamos.
- 3.Estimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 1031/2022; anulando la resolución impugnada y el acuerdo de derivación de responsabilidad del que trae causa.
- 4.Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.





👉 **LGT. 2ª SENTENCIA 1396/2025** (31.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6444/2023). Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGP, Roj: STS 4848/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4848. Id Cendoj: 28079130022025100265]

#### RESUMEN

La Administración tributaria no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables subsidiarios del artículo 43.1.a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/c7146405e6302b09a0a8778d75e36f0d/20251113>

→ **Objeto del recurso:** sentencia dictada el 22 de marzo de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que desestimó el recurso núm. 517/2021, interpuesto por los ahora recurrentes contra la resolución del TEARA, de 21 de octubre de 2021, dictada en los procedimientos NUM000, NUM001 y NUM002, resueltos acumuladamente, que desestimó la reclamación formulada contra los acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en Andalucía, que desestimaron los procedimientos de rectificación de errores planteados en relación con los actos que declaraban a los reclamantes responsables subsidiarios de las deudas de la entidad Industrias S.A.L., por cuantía de 27.235,86 euros

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

«Determinar si la Administración tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables subsidiarios del artículo 43.1.a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de los deudores»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 25.1, 28, 35.7, 43.1.a), 58.2 y 161.1.a) de la LGT, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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 sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación número 6444/2023 interpuesto por doña Miriam, don Romualdo y don Rubén, representados por la procuradora doña Mercedes Pemán Domecq, contra la sentencia dictada el 22 de marzo de 2023, por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Andalucía, con sede en Málaga en el procedimiento 517/2021, en el marco de un procedimiento sobre responsabilidad subsidiaria, sentencia que se casa y anula.





Tercero. Estimar el recurso núm. 517/2021, interpuesto ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo por DOÑA A, DON B y DON C, representados por la procuradora contra la resolución del TEARA, de 21 de octubre de 2021, dictada en los procedimientos NUM000, NUM001 y NUM002, resueltos acumuladamente, que desestimó la reclamación formulada contra los acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en Andalucía, que desestimaron los procedimientos de rectificación de errores planteados en relación con los actos que declaraban a los reclamantes responsables subsidiarios de las deudas de la entidad Industrias S.A.L., por cuantía de 27235,86 euros; resoluciones y acuerdo que quedan anulados.

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

👉 **LGT. 3ª SENTENCIA 1312/2025** (20.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6341/2023). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original del CGPJ, Roj: STS 4354/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4354.Id Cendoj: 28079130022025100234]

RESUMEN
<p>Suspensión cautelar en el ámbito tributario. <b>Clarificación de la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias del Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005</b> (recurso de casación nº 715/1999), por referencia a otra anterior del Pleno de 6 de octubre de 1998 (recurso de casación nº 6416/1997). 1. Los Tribunales del orden contencioso-administrativo, en el ejercicio de su potestad cautelar para adoptar la decisión que corresponda conforme a los criterios establecidos en los artículos 129 y ss. de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, han de valorar las medidas cautelares conforme a los requisitos del artículo 130 LJCA y a los principios generales que existen en el ordenamiento tributario -seguridad jurídica y buena administración, entre otros-, sin que ello implique que el órgano jurisdiccional quede vinculado al juicio valorativo de la Administración tributaria, y ello aunque las circunstancias no hayan variado desde que se hizo tal valoración. 2. No obstante, en la ponderación de los intereses en conflicto que está obligado hacer el órgano jurisdiccional, un indicio importante que habrá de ser necesariamente valorado es la suspensión ex lege acordada en la vía económico-administrativa al haberse aportado garantía suficiente, con extensión de efectos a la vía jurisdiccional, sin perjuicio de otros, como que la Administración no haya aportado prueba alguna de que la demora en el ingreso de la deuda ya garantizada pueda llegar a comportar una vulneración de los intereses generales. 3. Si el órgano jurisdiccional considera que no procede la suspensión de la deuda tributaria garantizada en vía administrativa, deberá reforzar la motivación para denegar la suspensión, razonando de modo suficiente por qué en el caso concreto la suspensión dispuesta por el legislador tributario cuando se garantice la deuda mediante aval, como es el caso, no es suficiente para acordar la suspensión en vía jurisdiccional.</p>

→ Acceso al documento original del CGPJ:





<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/fea2673ee607d776a0a8778d75e36f0d/20251024>

→ **Objeto del recurso:** auto de 20 de julio de 2023, dictado por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que confirmó otro anterior de 7 de junio del mismo año, denegatorio de la medida cautelar de suspensión de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 22 de marzo de 2023, solicitada por la ahora recurrente en casación en la pieza separada de medidas cautelares nº 874/2023.

El auto aquí recurrido tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«La Sección acuerda: Desestimar el recurso de reposición interpuesto por la representación procesal de la parte actora contra el auto de fecha 7 de junio de 2023 que deniega la medida cautelar de suspensión de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de marzo de 2023, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas formuladas frente a los acuerdos de liquidación con resolución provisional dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos de julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del ejercicio 2019; auto que en consecuencia se confirma.

Condenando a la parte recurrente a abonar las costas procesales del recurso de reposición y con pérdida del depósito constituido para recurrir».

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

«[...] Reforzar o completar la jurisprudencia existente sobre si, previamente valorados los intereses en conflicto por parte de la Administración tributaria demandada, la cual ya había acordado la suspensión de la ejecución de la deuda al aportarse garantía suficiente, se compadece con los principios de seguridad jurídica y buena administración que, en vía judicial, se deniegue el mantenimiento de la suspensión concedida sin que haya existido una variación en las circunstancias de la sociedad impugnante, ni tampoco de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la deuda»

→ **Doctrina que, en principio será objeto de interpretación:** los pronunciamientos jurisprudenciales emitidos por la propia Sala de la Audiencia Nacional en otros casos sustancialmente iguales al presente y que cita en su escrito preparatorio, ya reseñados, 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. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora, en representación de NE GROUP, S.A., contra el auto de 20 de julio de 2023 dictado por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional,





en la pieza separada de medidas cautelares del recurso contencioso-administrativo nº 874/2023, resolución que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso de reposición deducido contra el auto de 7 de junio de 2023, denegatorio de la medida cautelar de suspensión de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 22 de marzo de 2023, solicitada en la pieza separada de medidas cautelares nº 874/2023, y en su virtud, previa anulación del auto dictado, se acuerda acceder a la medida cautelar de suspensión instada por la representación procesal de la entidad NE GROUP, S.A., declarando suficiente a estos efectos la garantía presentada en la vía administrativa que obra en poder de la Administración tributaria.

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

👉 **LGT. 4ª SENTENCIA 1218/2025** (01.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 1957/2023). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4282/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4282. Id Cendoj:28079130022025100228]

RESUMEN
Intereses de demora. No resulta compatible la exigencia de los intereses de demora derivados de la suspensión de la ejecución de un acto (art. 26.2.c) LGT) con el recargo ejecutivo (art. 28.2 y 5 LGT) cuando, en el momento de la suspensión, la deuda comprendida en aquel acto se encontraba en periodo ejecutivo

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0176c053dc2dc15aa0a8778d75e36f0d/20251017>

→ **Objeto del recurso:** sentencia núm. 3812, de 8 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 326/2020, promovido por la Generalidad de Cataluña contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña [«TEAR»], de 29 de junio de 2020, que había estimado la reclamación del contribuyente contra la liquidación de intereses de demora de fecha 18 de julio de 2018. La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso administrativo interpuesto a nombre de la GENERALITAT DE Catalunya contra la Resolución de 29 de junio de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, estimatoria, recaída en el procedimiento 08-05989-2012-50 contra la liquidación de intereses de demora de fecha 18 de julio de 2018 que quedó anulada, del tenor explicitado con anterioridad, y DESESTIMAMOS la demanda articulada.

Se condena en costas a la parte actora con el límite por todos los conceptos y para la parte demandada en la cuantía de 2.500 € IVA incluido y de 500 € IVA incluido a la parte codemandada en total 3.000 € IVA incluido».







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

«[...] Determinar si resulta compatible la exigencia de los intereses de demora derivados de la suspensión de la ejecución de un acto (art. 26.2.c) LGT) con el recargo ejecutivo (art. 28.2 y 5 LGT) cuando, en el momento de la suspensión, la deuda comprendida en aquel acto se encontraba en periodo ejecutivo»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** Los artículos 26.2, apartados c) y d), y 233.10 -en la redacción tras la Ley 34/2015, de 21 de septiembre- (actual apartado 12) de la LGT. El artículo 66.6.b) del RGRVA. El artículo 72.1 del RGR.

## → 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 deducido por la **GENERALIDAD DE CATALUÑA** contra la sentencia de 8 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso núm. 326/2020.

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



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

👉 **IRPF. 1ª SENTENCIA 1245/2025** (07.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6544/2023). Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 4367/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4367.Id Cendoj: 28079130022025100243]

### RESUMEN

Tratamiento fiscal de las cantidades satisfechas por la empresa a un trabajador con contrato de alta dirección por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral. Reducción de la base imponible por rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo (art. 18.2 LIRPF). El requisito de la desvinculación efectiva del trabajador con la empresa que prevé, como presunción iuris tantum, el artículo 1 del Reglamento del impuesto - RIRPF, no es aplicable, fuera de los casos de exención por despido o cese del trabajador - art. 7.e) de la LIRPF- para excluir la reducción de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral (art. 18.2 LIRPF y 11.1.f) RIRPF

→ Acceso documento original CGPJ:





<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a869b07db292a15fa0a8778d75e36f0d/20251024>

→ **Objeto del recurso:** sentencia de 8 de noviembre de 2022, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

«[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. EZ contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de mayo de 2019 por la que se estimó el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de 25 de septiembre de 2015. CONDENAMOS a la recurrente al pago de las costas procesales [...]»

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

«[...] Determinar si el requisito de la desvinculación efectiva del trabajador con la empresa que prevé el artículo 1 del Reglamento del IRPF es exigible también, fuera de los casos de exención por despido o cese del trabajador -art. 7.e) de la LIRPF- para excluir la reducción de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral (art. 18.2 LIRPF y 11.1.f) RIRPF ) [...]»

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** no se identifican expresamente en la sentencia.

→ 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 el procurador, en nombre y representación de DON EZ, contra la sentencia de 8 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo nº 660/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 660/2019, seguido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 14 de mayo de 2019, que estimó el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid de 25 de septiembre de 2015, que había estimado la reclamación deducida por el recurrente contra liquidación de 9 de julio de 2014, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, actos que se anulan 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.

👉 **IRPF. 2ª SENTENCIA 1250/2025** (08.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5528/2023). Ponente: Sandra María González de Lara Mingo.



ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 4364/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4364. Id Cendoj:28079130022025100240]

## RESUMEN

A los efectos de calificar unos rendimientos íntegros de actividades económicas al amparo artículo 27.1, tercer párrafo LIRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014, el término "incluido" a que hace mención dicho precepto exige única y exclusivamente que el contribuyente esté comprendido o catalogado de manera obligatoria por imperativo legal dentro de los supuestos de cotización en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos según el art. 305.2.b) LGSS no siendo necesario que además cumpla el requisito formal de estar dado de alta efectivamente en este régimen especial al amparo del artículo 307 LGSS.

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/5ebb3bad20bf7238a0a8778d75e36f0d/20251024>

→ **Objeto del recurso:** sentencia dictada el 22 de mayo de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1091/2020.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«[...] ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por DON Rodrigo, contra las resoluciones administrativas a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución, y anular el acuerdo de imposición de sanción, dejándolo sin efecto, desestimando los restantes pedimentos».

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

«[...] Determinar si la regla de calificación tributaria del artículo 27.1, tercer párrafo, LIRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014, exige para calificar los rendimientos como de actividad económica que la persona física que presta servicios profesionales a una sociedad en la que participa, esté dada formalmente de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), o es suficiente que esté comprendida, encuadrada o incluida en uno de los supuestos de cotización obligatoria en el referido RETA»

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** no se identifican expresamente en la sentencia.

→ 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 quinto de esta sentencia.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por D. Rodrigo contra la sentencia dictada el 22 de mayo de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-





Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1091/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1091/2020 interpuesto por D. Rodrigo contra la resolución de 23 de junio de 2020 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid por la que se desestimaron las reclamaciones económico administrativas con núm. NUM002 y NUM003 interpuestas contra acuerdo de liquidación y sanción; y, anular dicha resolución y la liquidación en el particular relativo a la calificación de los rendimientos como actividad económica y sanción de la que trae causa por no ser conforme a Derecho.

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



## IMPESTO SOBRE PATRIMONIO (IP)

👉 **IP. SENTENCIA 1372/2025** (29.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 4701/2023). Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4849/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4849. Id Cendoj: 28079130022025100266]

### RESUMEN

Aplicación del límite conjunto del IRPRF e IP a contribuyentes que tributan por obligación real de contribuir. Es contrario a la libre circulación de capitales no hacerlo. No existen razones de interés general que justifiquen un trato discriminatorio

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0de76b0a987f8dd8a0a8778d75e36f0d/20251113>

→ **Objeto del recurso:** sentencia de 1 de febrero de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, que estimó el recurso núm. 432/2020, interpuesto por don M.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Islas Baleares, de 12 de junio de 2020, que desestimó la reclamación interpuesta contra el acuerdo de 31 de agosto de 2018, de la jefa de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el impuesto sobre el patrimonio (IP), año 2017.

→ **Hechos relevantes:** según consta en las actuaciones, el 29 de junio 2018 D. M.A presentó autoliquidación modelo 714 del impuesto sobre el patrimonio del ejercicio 2017, número de justificante NUM000, en la que se indicaba que tributaba en la modalidad de obligación real por ser residente en Bélgica y en la que se determinaba una deuda tributaria a ingresar de 142.079,58 euros.



Con fecha 19 de julio de 2018 se presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación anterior en la que se solicitaba la rectificación y pertinente devolución de la autoliquidación debido a que al hacer tributar al interesado por obligación real por el mero hecho de que los inmuebles gravados se encuentran situados en España y su residencia está en Bélgica se está produciendo una situación discriminatoria, además de vulnerarse el principio de libre circulación de capitales establecido en los Tratados Comunitarios. En este sentido, se solicita que se aplique al caso que nos ocupa el límite fijado por el art. 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, de Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

El 7 de septiembre de 2018 se notificó acuerdo por el que se desestimaba la rectificación solicitada.

El día 24 de septiembre de 2018 se presentó por el interesado, reclamación económico-administrativa contra el acuerdo anterior en la que, en suma, se alega que el artículo 31 de la LIP es contrario al Derecho de la Unión y que la administración tributaria dispone de los medios suficientes para conocer el impuesto sobre la renta que se ha abonado en Bélgica lo que permitiría aplicar la limitación de la cuota prevista en el mencionado precepto. También se alega que en el acuerdo impugnado se cita el artículo 31 de la Constitución Española sin mayor motivación. En último lugar, se solicita a esta sede que acuerde el planteamiento de la correspondiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea solicitando se aclare por dicho Tribunal si es conforme a la normativa de la Unión Europea ( artículos 21 y 63 TFUE) la norma contenida en el artículo 31 de la LIP que sólo permite aplicar los límites a la cuota tributaria contenidos en el mismo a los sujetos pasivos por obligación personal, y no a los que lo sean por obligación real de contribuir.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears desestimó la reclamación por resolución de fecha 12 de junio de 2020, que fue recurrida el 26 de agosto de 2020 registrándose como procedimiento 432/2020, ante el TSJ de Islas Baleares.

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

« [...] Determinar si el elemento de la residencia habitual, según sea en España o fuera de ella, justifica el diferente trato en uno y otro supuesto y que, en consecuencia, no le sea aplicable a los no residentes en España el límite de gravamen del artículo 31. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio ; o, si por el contrario, como la razón de ser de la limitación de la cuota íntegra para los sujetos pasivos por obligación personal es que la aplicación conjunta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio no provoque un carácter confiscatorio, puede justificarse que, para los sujetos pasivos no residentes, no valga ese mismo principio; y si esa diferencia de trato estaría, por ende, justificada, o sería, por el contrario, discriminatoria para estos»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 31. Uno y 5 de la LIP, en relación con la doctrina sobre principio de no discriminación entre residentes y no residentes en materia de impuestos directos, del TJUE, 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 sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

## «CUARTO.- **Doctrina que se fija**

Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación.

«La residencia habitual, según sea en España o fuera de ella, no justifica el diferente trato dado a residentes y no residentes, consistente en que a estos últimos no les sea aplicable el límite de la cuota íntegra previsto en el artículo 31. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Esa diferencia de trato es discriminatoria y no está justificada».

**Segundo.-** No haber lugar al recurso de casación 4701/23, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, el 1 de febrero de 2023, en el recurso núm. 432/2020 sobre impuesto sobre el patrimonio (IP), año 2017, por lo que queda confirmada.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales.



## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

**IS. SENTENCIA 1244/2025** (07.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 8368/2023). Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ Roj: STS 4359/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4359.Id Cendoj: 28079130022025100235]

### RESUMEN

Criterios de imputación temporal de gastos. Los contabilizados extemporáneamente no podrán alterar el resultado contable del ejercicio en los que se contabilicen cuando implicarán una menor tributación. El principio de íntegra regularización no puede contravenir los criterios legales de determinación de la base imponible del Impuesto sobre sociedades. La potestad de recalificación de hechos o acontecimientos en ejercicios pasados previsto en el artículo 115 de la LGT, no podrá alterar la deuda tributaria de ejercicios en lo que hubiera prescrito el derecho de la Administración conforme al artículo 66 a) de la LGT

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0725b73bbff95181a0a8778d75e36f0d/20251024>



→ **Objeto del recurso:** sentencia dictada el 25 de septiembre de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León con sede en Valladolid, que desestimó el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de fecha 31 de mayo de 2021, la cual estimó parcialmente las reclamaciones núm. 47/852/2018 y 47/883/2018, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012, cuyo Fallo decía: «[D]ESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad GRUP, S.A. contra la resolución de 31 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León dictado en la reclamación económico-administrativa núm. 47-852-2018 (y las acumuladas núm. 47-883-2018, 47-4383-2018, y 47-4384-2018). Se imponen las costas del recurso a la parte recurrente [...]».

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

«[Determinar si, cuando en el marco de una comprobación e investigación de alcance general sobre el impuesto sobre sociedades, la Inspección entiende que un determinado gasto debía haberse contabilizado en ejercicios previos a aquel en el que fue efectivamente contabilizado, el principio de inscripción contable (art. 19 TRLIS, actual art. 11 LIS) impide la comprobación de las bases imponibles negativas generadas en aquellos ejercicios previos para los que la potestad de comprobación sigue viva ( art. 115 y 66.bis LGT ), con la finalidad de incrementarlas en el importe del gasto correspondiente a esos periodos. [...]».

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) relación con el artículo 66.bis de la LGT y el principio de regularización íntegra.

→ FALLO:

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

- 1.-Fijamos como doctrina la recogida en el fundamento séptimo de esta sentencia.
- 2.-No ha lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Alicia Pérez García en representación de la entidad GRUP, S.A contra la sentencia de fecha 25 de septiembre de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, por la que se desestimó el recurso ordinario núm. 1003/2021.
- 3.-No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación.



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

👉 **ITP-AJD. SENTENCIA 1361/2025** (28.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5668/2023). Ponente: María Dolores Rivera Frade.





[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4723/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4723. Id Cendoj: 28079130022025100260]

RESUMEN	
En el caso de que en una escritura pública se formalicen tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de operaciones societarias.	

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/d35708d5a6288b7ba0a8778d75e36f0d/20251113>

→ **Objeto del recurso:** sentencia dictada el día 22 de mayo de 2023 por la Sección 2ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, cuya parte dispositiva del siguiente tenor literal: Estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora, en nombre y representación de Dª C, contra la resolución de fecha veintisiete de noviembre de dos mil veinte dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía que desestimaba la reclamación económico administrativa nº NUM000, debemos acordar y acordamos anular dicha resolución y la liquidación de la que trae causa. Todo ello sin hacer especial pronunciamiento en costas.

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

«Determinar si, en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una o dos convenciones a efectos de su gravamen y si, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias; o también puede gravarse por el impuesto sobre actos jurídicos documentados»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD) y 61 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPyAJD). 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 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.





## «CUARTO.- **Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión y doctrina que se establece.**

Con las consideraciones efectuadas por remisión, podemos dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

Tal respuesta se formula así:

En el caso de que en una escritura pública se formalicen tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de operaciones societarias»

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la JUNTA DE ANDALUCIA contra la sentencia de 22 de mayo de 2023 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, en el recurso número 107/2021.

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

### → **2ª SERIE** (STSS: RELEVANTES)

#### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. SENTENCIA 1301/2025** (16.10.2025) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5744/2023) Ponente: Sandra María González de Lara Mingo.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4362/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4362. Id Cendoj: 28079130022025100238]

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

«Determinar si integra el concepto de requerimiento previo contenido en el artículo 27 LGT una actuación comprobadora referida al sujeto que formula una declaración extemporánea y al mismo tributo concernido pero a un ejercicio anterior y, en particular, cuando en ella se ponga de manifiesto el criterio de la Administración sobre la tenencia de un establecimiento permanente en España que comporte la necesidad de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con Establecimiento Permanente.

En el caso de que se estimara procedente la imposición del recargo en un caso como el debatido, esclarecer si la cuantificación de los nuevos recargos previstos en el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021, resulta de aplicación de oficio por el órgano judicial que conociera de su impugnación cuando se aprobó la nueva normativa de acuerdo con la disposición



transitoria primera de la citada disposición legal, en la que se dispone su aplicación retroactiva en lo favorable».

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** no se identifican expresamente en la sentencia.

RESUMEN	
La regularización efectuada por el obligado tributario, (-antes de la entrada en vigor de la reforma operada por el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021 de 9 de julio-), mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo en atención a unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración encaja en el concepto técnico-jurídico de requerimiento previo de la Administración tributaria al que se refiere el artículo 27.1 LGT	

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/9d38979ed713af7ea0a8778d75e36f0d/20251024>

## ★ ★ IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

👉 **ISD. 1ª SENTENCIA 1293/2025** 15.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5751/2023). Ponente: Sandra María González de Lara Mingo.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4373/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4373.Id Cendoj: 28079130022025100244]

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

«[...] Determinar, a los efectos de aplicar la reducción del artículo 20.2.a) LISD, si, en los casos de renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado en los que entra en juego la sustitución vulgar, por haber sido establecida en el testamento por voluntad del causante, conforme al art. 744 del Código Civil, el parentesco que debe ser tenido en cuenta ha de ser, en todo caso, el del sustituto respecto del causante (artículos 26.f LISD y 53.1 RISD) o el del renunciante cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al sustituto (artículos 28.1 LISD y 58.1 RISD)».

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** no se identifican expresamente en la sentencia.

RESUMEN	
Sustitución vulgar. Reducción por parentesco. 1. A los efectos de aplicar la reducción de parentesco prevista el artículo 20.2.a) LISD en los casos en que el heredero instituido renuncia pura, simple y gratuitamente a la herencia o legado entrando en juego la sustitución vulgar, por haber sido establecida en el testamento por voluntad del causante,	





conforme al artículo 774 del Código Civil, el parentesco que debe ser tenido en cuenta ha de ser, en todo caso, el del sustituto respecto del causante en aplicación de los artículos 26.f) LISD y 53.1 RISD. 2. En el resto de supuestos en los que el heredero instituido lleva a cabo la repudiación o la renuncia pura, simple y gratuita sin que el testamento instituya una sustitución vulgar, o bien la prevea únicamente para los supuestos de premoriencia o incapacidad, pero no para los supuestos de renuncia, el parentesco que debe ser tenido en cuenta ha de ser el renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado un coeficiente superior al que correspondería al beneficiario, en aplicación de los artículos 28.1 LISD y en el artículo 58.1 del RISD

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/15fd32c18061bbb8a0a8778d75e36f0d/20251024>

👉 **ISD. 2ª SENTENCIA 1297/2025** (15.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5673/2023). Ponente: Sandra María González de Lara Mingo.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4365/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4365. Id Cendoj: 28079130022025100241]

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

«1. Determinar si el plazo aplicable para solicitar el aplazamiento del pago de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones, conforme a la previsión del artículo 90.2 del RISD, que lo reduce a los cinco primeros meses, en relación con el periodo contemplado por el artículo 38.1 LISD, que exige la presentación de la solicitud antes de expirar el plazo reglamentario de pago (seis meses), supone una limitación reglamentaria contraria a la previsión explícita término establecido por una norma con rango de Ley. 2. Esclarecer si es posible interpretar las normas aplicables al caso, relativas al plazo de solicitud del aplazamiento del pago de las autoliquidaciones del impuesto referido, de manera que sea exigible esa solicitud antes que la presentación de la propia autoliquidación que incorpora la propia deuda tributaria de cuyo aplazamiento se trata».

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** no se identifican expresamente en la sentencia.

#### RESUMEN

Plazo para solicitar el aplazamiento y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre Sucesiones cuando para la gestión y liquidación del impuesto se sigue el régimen de autoliquidación. 1. El artículo 38 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones resulta única y exclusivamente aplicable a los supuestos en los que en los que la gestión y liquidación del impuesto sigue el sistema de declaración, no resultando de aplicación en los supuestos en los que se siga el sistema de autoliquidación. 2. El artículo 37 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones resulta aplicable a los supuestos en los que en los que la gestión y liquidación del impuesto sigue tanto el sistema de declaración como el de autoliquidación. 3. Los artículos 37 y 38 de la LISD, artículo 81 del RISD, artículo 62.2 de la LGT y artículo 46.1.a) del RGR deben interpretarse en el sentido de que en los supuestos en los que se siga para



la gestión y liquidación del impuesto el régimen de declaración, las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento del pago de las liquidaciones practicadas por la administración tributaria deberá efectuarse antes de expirar el plazo de pago en período voluntario por lo que deberá efectuarse antes de los siguientes plazos: a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. 4. Del artículo 37 de la LISD, artículo 62.1 de la LGT y artículo 46.1.a) del RGR se desprende que en los supuestos en los que se siga para la gestión y liquidación del impuesto el régimen de autoliquidación, y, la autoliquidación haya sido presentadas fuera de plazo, sólo se entenderá que la solicitud se presenta en periodo voluntario cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presente junto con la autoliquidación extemporánea, y, solo podrá ser inadmitida la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la autoliquidación

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/39f402733d54514fa0a8778d75e36f0d/20251024>



### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 **IS. SENTENCIA 1328/2025** (22.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1627/2023) Ponente: Sandra María González de Lara Mingo.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4617/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4617. Id Cendoj: 28079130022025100250]

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

«1. Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que las mismas no estuvieran previstas en los estatutos sociales, según su tenor literal, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

2. Determinar si, conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS (actualmente el párrafo segundo del artículo 15.e) LIS) y la jurisprudencia que los interpreta, es admisible que un gasto salarial que esté directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible o si, por el contrario, dicha correlación excluye tal calificación en todo caso»



→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** no se identifican expresamente en la sentencia.

RESUMEN
Deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de las retribuciones pagadas a los administradores no previstas en los estatutos de la sociedad. No cabe aplicar en el ámbito fiscal la teoría del vínculo. Donativo o liberalidad del artículo 14.1.e del TRLIS.

→ Acceso documento original CGPJ):

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/1975da8005a65478a0a8778d75e36f0d/20251030>

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

👉 **IVA. SENTENCIA 1397/2025** (31.10.2025) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6833/2023) Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4890/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4890.Id Cendoj:28079130022025100269]

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

«1. Determinar si la exigencia de que la exención del IVA en las entregas de bienes a viajeros se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones constituye un requisito básico para el disfrute de dicha exención, pudiendo se denegada en caso de incumplimiento.

2. Precisar si resulta compatible con los principios de prohibición del enriquecimiento injusto, neutralidad fiscal del IVA, seguridad jurídica y proporcionalidad una normativa de un Estado miembro que condicione las exenciones relativas a las exportaciones al cumplimiento del procedimiento de reembolso establecido reglamentariamente, al tener la consideración de obligaciones necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA»

→ **Identificación de normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 21.2º.A) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y 9.1.2º B) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en relación con los artículos 131,146.1.b),147y273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006».

RESUMEN
La exigencia de que la exención del IVA en las entregas de bienes a viajeros se haga efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones no constituye un requisito material para el disfrute de dicha exención. No resulta compatible con el principio de neutralidad fiscal del IVA ni del principio de proporcionalidad negar la exención relativa a las exportaciones de viajeros prevista en el artículo 21 LIVA y artículo 9 RIVA al cumplimiento del procedimiento de reembolso en los términos establecidos



reglamentariamente cuando no ha existido enriquecimiento del contribuyente, ni riesgo de fraude o incorrecta recaudación, y, además, no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/32777c8c704f55eda0a8778d75e36f0d/20251113>



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

👉 **ITP-AJD. SENTENCIA 1359/2025** (28.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6161/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4891/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4891. Id Cendoj: 28079130022025100270]

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** no se identifican expresamente en la sentencia.

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

«1.1 Determinar si los contratos de gestión de servicios públicos constituyen el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al amparo del artículo 13.2 TRLITPAJD, o, solamente determinan una prestación de servicios sujeta a IVA. 1.2. En su caso, aclarar si, a los efectos del artículo 13.2 TRLITPAJD, puede considerarse que existe desplazamiento patrimonial en un contrato de gestión de servicios públicos, por el solo hecho de que la Administración abone a la entidad adjudicataria una cantidad como precio por la prestación del servicio y porque se traslade a ésta la posesión de los espacios, titularidad de aquella Administración, sobre los que recae su actividad junto con sus instalaciones, así como la de otros medios e inmuebles auxiliares [...]»

### RESUMEN

Contrato administrativo para la prestación del servicio de mantenimiento y conservación de los espacios verdes y jardines municipales. El mero cumplimiento del contrato por la adjudicataria no implica un el desplazamiento patrimonial como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos. La concesión de servicio público, en las condiciones del contrato examinado, no constituye en hecho imponible del ITPO, 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 -TRLITPAJD-. La equiparación que efectúa el artículo 13.2 del TR entre las concesiones administrativas -por las que se crea un verdadero derecho real in re aliena, sobre el demanio- debe ser interpretado en el sentido de que no todo otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos origina un desplazamiento patrimonial en favor de particulares, 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 concesión de servicios públicos requiere un examen del contenido y circunstancias del contrato concesional, por ser relevante a efectos fiscales.

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e33b41c3dae9bad1a0a8778d75e36f0d/20251113>

### → 3ª SERIE (OTRAS STSS QUE ESTABLECEN DOCTRINA)

#### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. SENTENCIA 1348/2025** (23.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8294/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

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

«Determinar si la falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones, relativo a un determinado concepto tributario y, en su caso, período impositivo, determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de comprobación limitada respecto de dicho concepto tributario, en su caso, período impositivo [...]»

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** no se identifican expresamente en la sentencia.

#### RESUMEN

Procedimientos de gestión. Caducidad por superación del plazo máximo legalmente establecido. La declaración expresa y formal de caducidad es preceptiva para la Administración tributaria en los procedimientos de gestión (art. 104, 1 y 5, LGT). En los casos en los que haya transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento y, pese a ello, no se declare la caducidad del procedimiento -aquí, de control de presentación de autoliquidaciones, relativo a un determinado concepto tributario y, en su caso, período impositivo-, esa inactividad determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de comprobación limitada respecto de dicho concepto tributario y, en su caso, período impositivo, así como de los actos que en dicho segundo procedimiento se dicten. 2) El procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones, regulado en el artículo 153 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), no ofrece peculiaridades, por su contenido o regulación, que permitan exceptuar la aplicación de dicha regla general sobre la preceptiva declaración de caducidad de los procedimientos caducados





→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/63268a63ea07cee6a0a8778d75e36f0d/20251106>



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

👉 **IRPF. SENTENCIA 1354/2025** (27.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6715/2023) Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

→ **Identificación de normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 33 de la LIRPF, en relación con el artículo 1124 del CC, sin perjuicio de que la sentencia pueda extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

### RESUMEN

Ganancias y pérdidas patrimoniales. Contrato de permuta con las obligaciones recíprocas de permuta entra del suelo a cambio de edificaciones futuras. Incumplimiento de la obligación de entrega de los inmuebles en el tiempo pactado. El ejercicio de la acción resolutoria del artículo 1124 del CC a raíz del incumplimiento de las obligaciones pactadas, determina la nulidad ex tunc del contrato en su día celebrado. A los efectos del artículo 33.1 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, implica la inexistencia de alteración patrimonial reveladora de una eventual ganancia o pérdida patrimonial

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/adf62d883a9799c9a0a8778d75e36f0d/20251106>



## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 **IS. SENTENCIA 1217/2025** (01.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3775/2023) Ponente: Sandra María González de Lara Mingo.

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

«Determinar a qué ejercicio del impuesto sobre sociedades deben imputarse los efectos fiscales de la declaración judicial sobrevenida de nulidad de pleno Derecho de una permuta y, en concreto, si debe operarse la reversión del ajuste fiscal positivo realizado en su momento de conformidad con el artículo 15.3 del TRLIS(actual 17.5 LIS) en la autoliquidación del ejercicio en el que tuvo lugar la permuta o si, por el contrario, ha de consignarse un ajuste fiscal negativo en la autoliquidación del impuesto en el que devino firme la resolución judicial que declaró la nulidad de la permuta».



→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** no se identifican expresamente en la sentencia.

RESUMEN
Imputación temporal. Inscripción contable. La imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades de los efectos fiscales de la declaración judicial sobrevenida de nulidad de pleno Derecho de una permuta se produce en el ejercicio en el que aquella declaración judicial gane firmeza, o, en aquel ejercicio en que se ejecuta la sentencia mediante restitución recíproca de lo permutado cuando no se produzca en el mismo ejercicio fiscal. La contabilización de dicha anulación habrá de efectuarse en el ejercicio fiscal en el que gane firmeza la declaración judicial de nulidad de la permuta o en el que se ejecute la sentencia mediante restitución recíproca de lo permutado, y, deberá reflejarse en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio en el que devino firme la resolución judicial que declara la nulidad de la permuta, o, en aquel ejercicio en que se ejecuta la sentencia mediante restitución recíproca de lo permutado cuando no se produzca en el mismo ejercicio fiscal

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f0f3b5de246098daa0a8778d75e36f0d/20251024>



### IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 **IVA. SENTENCIA 1352/2025** (27.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.279/2024) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

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

«Determinar si la anulación, por causa de prescripción, de una liquidación tributaria dictada en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos con resultado de cuota a ingresar, comporta necesariamente la pérdida del derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido reconocido por la administración Tributaria en ese procedimiento de regularización»

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** no se identifican expresamente en la sentencia.

RESUMEN
Prescripción de la facultad de comprobar la deuda tributaria como consecuencia de la superación del plazo para ejecutar una resolución del TEAR. Determinación de si la prescripción extintiva del art. 66.a), en relación con el art. 150.5 -hoy, 150.7- de la LGT, afecta solo, en sentido estricto, a la liquidación dictada, en lo desfavorable al interesado, o también extingue otras declaraciones de dicho acto de liquidación, como por ejemplo, el reconocimiento de un ingreso como indebido. A juicio del Tribunal Supremo, el pago





espontáneo, pero extemporáneo, de la deuda tributaria correspondiente a cuatro ejercicios, efectuado por el sujeto pasivo, no puede considerarse un ingreso indebido.

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/27fe9ef12bdf2476a0a8778d75e36f0d/20251106>

→ **4ª SERIE** (STSS TASAS- I.A. ECONÓMICAS- RÉGIMEN CATASTRAL- IIVTN.URBANA)



👉 **TASAS. 1ª SENTENCIA 1225/2025** (01.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.387/2024) Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

**Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** artículos 15.1, 16.1 , 24 y 25 TRLHL, en relación con el artículo 20.1 de la LTPP ; el artículo 85 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas ; y el artículo 64 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, 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. [...]»

## 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 del Ayuntamiento de Aranjuez. Para la determinación de la base imponible de la tasa por aprovechamiento especial, debe atenderse a la totalidad de la utilidad del aprovechamiento. No cabe, en función de la intensidad del uso, modular el importe de la tasa con la tarifa aplicable si la cuantificación de la base se hace con parámetros propios de la utilidad privativa

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/61190d4dded6aa07a0a8778d75e36f0d/20251017>

👉 **TASAS. 2ª SENTENCIA 1306/2025** (20.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8903/2023) Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

**Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** artículos 3.4 de la Directiva 2019/944 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, y 1.2 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008.

## RESUMEN

Tasa municipal por el aprovechamiento especial del dominio público local mediante el uso de cables y conducciones en las vías públicas, por parte de empresas de comercialización de energía eléctrica, que no son titulares de las redes de distribución que utilizan para el



ejercicio de dicha actividad: su gravamen no supone la vulneración de la Directiva 2019/944, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se modifica la Directiva 2012/27/UE. A tal efecto, no es de aplicación al caso la doctrina establecida en la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2021, asunto C-764/18 (Orange España, S.A.U.), referida a los operadores de telecomunicaciones, que no hace al caso. Además, el establecimiento de esta tasa local no tiene la consideración de gravamen indirecto adicional y, por ende, no le resulta aplicable el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/5e549bfc5e163eaea0a8778d75e36f0d/20251030>

👉 **TASAS. 3ª SENTENCIA 1325/2025** (21.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7815/2023) Ponente: Manuel Fernández-Lomana García.

**Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** artículos 24 y 25 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), en relación con el artículo 85 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (LPAP), 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".

#### RESUMEN

No es compatible con la regulación legal de las tasas que se emplee, para gravar el aprovechamiento especial, la base imponible prevista para el uso privativo y se apliquen diferentes tipos de gravamen. Energía eléctrica. Autonomía local.

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/3f24a730b5763480a0a8778d75e36f0d/20251106>

👉 **TASAS. 4ª SENTENCIA 1350/2025** (24.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7673/2023) Ponente: Manuel Fernández-Lomana García.

**Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** artículos 19.1y 24.1.c) TRLHL.

#### RESUMEN

Puede existir incompatibilidad entre la exigencia de una tasa a un concesionario del contrato de gestión del servicio público municipal de abastecimiento de aguas y el abono de un canon, cuando aquel esté gravando un aprovechamiento del dominio público que forma parte integrante de la concesión, lo que deberá apreciarse en cada caso. El art 19.2 del TRLHL establece la necesidad de que las entidades locales adecuen los términos de sus actuaciones a lo decidido en la sentencia. Para determinar el alcance de lo decidido en la sentencia debe tenerse en cuenta su motivación y fallo. No existiendo infracción del art 19.2 cuando, analizando el caso concreto, se llegue a la conclusión de que lo decidido en



la sentencia afecta, exclusivamente, a determinados sujetos pasivos y no a otros sujetos pasivos a los que el Ayuntamiento aplica la ordenanza

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8ba92e35642006c9a0a8778d75e36f0d/20251106>

## IMPUESTO ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

👉 **IAE. SENTENCIA 1300/2025** (15.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6109/2023). Ponente: Manuel Fernández-Lomana García.

**Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** artículos 90y 91 TRLHL y artículos 11 y 18 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, 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 ".

### RESUMEN

Contestando a la pregunta formulada por el Auto de admisión sostenemos que la facultad de liquidar el IAE, atribuida por la ley a una entidad local, no comprende la posibilidad de modificar de oficio la matrícula del impuesto cuando se constate, en el ejercicio de la función de inspección que tiene delegada por la administración estatal, que el contribuyente no se encuentra correctamente encuadrado en el epígrafe que le corresponde, siempre que este tribute por cuota nacional

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8cdfbe4c0429f031a0a8778d75e36f0d/20251024>

## RÉGIMEN CATASTRAL (RGCTT)

👉 **RGCTT. 1ª SENTENCIA 1263/2025** (08.10.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6909/2023). Ponente: Manuel Fernández-Lomana García.

**Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** artículos 11,13, 14 y 18.1 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por Real Decreto Legislativo1/2004, de 5 de marzo, 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".

### RESUMEN

Los interesados pueden solicitar directamente a la Administración catastral la subsanación de discrepancias en la descripción catastral de un inmueble aun cuando el art 18.1 del





TRLCI contemple que el procedimiento se iniciará de oficio, no siendo necesario que dicha pretensión se canalice a través del Ayuntamiento donde radique la finca para que este efectúe la comunicación prevista en el art. 14 del TRCLI. Cuando la Administración catastral entienda que no procede la iniciación del procedimiento de subsanación de discrepancias, debe motivar su decisión y comunicárselo al interesado, decisión que debe calificarse como de acto administrativo susceptible de recurso en vía administrativa y judicial.

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/08fdaae0f9414473a0a8778d75e36f0d/20251024>

👉 **RGCTT. 2ª SENTENCIA 1395/2025** (31.10.2025.00). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 0000/2023). Ponente: Isaac Merino Jara.

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** artículos 11, 12 y 19 TRLCI; artículo 150 LGT; disposición adicional tercera.3.c) TRLCI. 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.

#### RESUMEN

El procedimiento de inspección catastral para regularizar la descripción catastral de un inmueble tiene como plazo máximo de duración el fijado en el artículo 150.1 LGT, aplicable supletoriamente según lo dispuesto en el 19 TRLCI. El incumplimiento de ese plazo no determina la caducidad del procedimiento.

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/d788c02d9f368dcda0a8778d75e36f0d/20251113>

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

👉 **IIVTNU. SENTENCIA 1317/2025** [20.10.2025] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2254/2024) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL, tras la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021; y el artículo 38.Uno LOTC. 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 LJCA".

#### RESUMEN

Solicitud de rectificación de autoliquidación ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello y con base a fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Alcance confiscatorio de la cuota tributaria. Resulta contraria a Derecho -por implicar un claro alcance confiscatorio- una





liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, aplicando los artículos correspondientes de la Ley de Haciendas Locales, establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable. Doctrina jurisprudencial establecida en la STS de 9 de diciembre de 2020 -rec. cas. 6386/2017.

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/fee61deeb04b94e1a0a8778d75e36f0d/20251030>

❖ II.I.2. NOVIEMBRE, 2025

→ **1ª SERIE** (STSS PARTICULARMENTE RELEVANTES)

## ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. 1ª SENTENCIA 1511/2025** (24.11.2025) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec. 2ª (Rec. 5958/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5229/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5229. Id Cendoj: 28079130022025100279]

RESUMEN
<p>Sanción tributaria muy grave tipificada en el artículo 201.3 de la Ley General Tributaria, consistente en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados. Derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa y a la presunción de inocencia (art. 24.2 Constitución Española). Constituye causa de invalidez de una resolución sancionadora en materia tributaria la circunstancia de que el órgano instructor o, en su caso, el competente para imponer la sanción haya desatendido la solicitud de determinada prueba de descargo efectuada tempestivamente por el interesado en el procedimiento, sin justificar ni motivar el rechazo o la denegación de su práctica. La sanción así impuesta, al prescindir total y absolutamente de eventuales pruebas que habría podido aportar el expedientado y valorar el órgano sancionador, lo que podría haber alterado el desenlace sancionador, vulnera el contenido esencial del derecho fundamental a la presunción de inocencia y a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, siendo por tanto nula de pleno derecho.</p>

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/ff9400b075013bd9a0a8778d75e36f0d/20251204>

→ **Objeto del recurso:**

Se impugna la Sentencia de 22 de diciembre de 2022 dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 2755/2019. Ha sido recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la



ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO. En el fallo de dicha sentencia se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] 1º.- DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora Dª. Celina Casanova Machimbarrena, en nombre y representación de D. Carlos Daniel, frente al Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de septiembre de 2019, que estima parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de 29 de enero de 2016, por la que se desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado frente al acuerdo de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León de 8 de febrero de 2013, en el que se impone sanción por la comisión de infracción tributaria muy grave consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados en los ejercicios 2008 y 2009, resolución que declaramos conforme a derecho.

2º.- Con imposición de costas a la parte recurrente [...]"

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

"[...] Determinar qué efectos jurídicos tiene y, en particular, si constituye causa de invalidez de la resolución sancionadora en materia tributaria, la circunstancia de que el órgano instructor o, en su caso, el competente para imponer la sanción haya desatendido la solicitud de determinada prueba de descargo efectuada tempestivamente por el interesado en el procedimiento, sin justificar ni motivar el rechazo o la denegación de su práctica. En particular, precisar si la sanción así impuesta, prescindiendo total y absolutamente de eventuales pruebas que habría podido aportar el expedientado y valorar el órgano sancionados, vulnera el derecho fundamental a la presunción de inocencia [...]"

**→ Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** no se identifican expresamente en la sentencia.

→ 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 procuradora, en nombre y representación de DON X, contra la sentencia de 22 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 2755/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 2755/2019, formulado por el aquí recurrente contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de septiembre de 2019, que estimó parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 29 de enero de 2016, que desestimó la reclamación dirigida contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición, a su vez entablado frente al acuerdo de la Delegación Especial



de la AEAT de Castilla y León de 8 de febrero de 2013, que impuso al Sr. X una sanción por la comisión de una infracción tributaria muy grave consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados en los ejercicios 2008 y 2009, resoluciones revisoras y de sanción que anulamos por ser disconformes con el ordenamiento jurídico.

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

👉 **LGT. 2ª SENTENCIA 1416/2025** (05.11.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5704/2023). Ponente: María Dolores Rivera Frade.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5016/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5016. Id Cendoj:28079130022025100273]

RESUMEN	
<p>Cuando la persona física o jurídica a quien la Administración tributaria pretende iniciar, o le haya iniciado, un expediente de declaración de responsabilidad subsidiaria, presenta datos que identifiquen a una persona, física o jurídica, como posible responsable solidaria, indicando la relación o vínculo de esa persona con el deudor principal, y estos datos se pueden considerar indicios claros que permitan fundar razonablemente la existencia de esos posibles responsables solidarios, la Administración tributaria está obligada a indagar y comprobar la realidad de tales indicios de forma previa a la declaración de responsabilidad subsidiaria; y cuando considere que no concurren, debe exteriorizar el fundamento de su decisión</p>	

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/024bfcd444c68294a0a8778d75e36f0d/20251121>

→ **Objeto del recurso:** sentencia dictada el día 16 de mayo de 2023 por la Sección 3ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, cuya parte dispositiva del siguiente tenor literal:

*" [...] CON ESTIMACIÓN del presente recurso contencioso-administrativo, DEBEMOS ANULAR Y ANULAMOS los actos administrativos identificados en el fundamento jurídico primero de esta sentencia; ello con imposición a la parte demandada de las costas procesales por los conceptos y en la concreta cuantía especificados en el fundamento jurídico tercero [...]".*

El acto administrativo originario impugnado ha sido el acuerdo dictado por la Administración de Valencia-Guillem de Castro de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Tributaria, mediante el que se declaró al demandante -al amparo de las letras a) y b) del apartado 1 del art. 43 LGT- responsable subsidiario de determinadas deudas y sanciones pendientes de cobro de "FR. AZ, S.L."

Este acuerdo fue anulado parcialmente por el TEAR de Valencia, anulando la derivación en lo que hace al supuesto de responsabilidad previsto en la letra b) del apartado 1 del art. 43 LGT, manteniendo -en cambio- el de la letra a) del mismo apartado y artículo.

Desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, el recurso persigue se determine si, en aquellos supuestos en los que existan indicios que permitan





fundar razonablemente la existencia de responsables tributarios solidarios, la Administración tributaria debe o no agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria de forma previa a la declaración de responsables subsidiarios y, en su caso, si debe exteriorizar el fundamento de su decisión cuando concluya que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria.

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

«Determinar si, en aquellos supuestos en los que existan indicios que permitan fundar razonablemente la existencia de responsables tributarios solidarios, la Administración tributaria debe o no agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria de forma previa a la declaración de responsables subsidiarios y, en su caso, si debe exteriorizar el fundamento de su decisión cuando concluya que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 41.5 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con el artículo 61.2 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. 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 quinto de esta sentencia.

**Segundo.** Declarar no haber lugar al recurso de casación n.º 5704/2023 interpuesto por la abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el día 16 de mayo de 2023 por la Sección 3ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en el recurso contencioso-administrativo número 324/2022, que se confirma.

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



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

👉 **IRPF. SENTENCIA 1502/2025** (20.11.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7361/2023). Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5416/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5416. Id Cendoj: 28079130022025100304]

### RESUMEN







Ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por la transmisión de inmuebles. Determinación de la amortización mínima como elemento corrector en el valor de adquisición en la transmisión de inmuebles no afectos a actividades económicas que estuvieron arrendados. Aplicación supletoria de la Orden de 27 de marzo de 1998, cuando fue seguida por el contribuyente como criterio para calcular las amortizaciones del inmueble arrendado

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a83a32697cd6e001a0a8778d75e36f0d/20251211>

→ **Objeto del recurso:** sentencia dictada en fecha 16 de junio de 2023, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el procedimiento ordinario 13/2022, contra la resolución del TEARA de 13 de octubre de 2021, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, confirmando la liquidación impugnada referida el IRPF/2018, y se inadmite a trámite la reclamación núm. NUM001, interpuestas contra los acuerdos dictados por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de la AEAT de Avilés (Asturias), por los que (i) se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a liquidación provisional IRPF 2018 y (ii) se le impone sanción tributaria derivada de aquella, cuyo Fallo decía: «[1º] Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora doña Virginia López Guardado en nombre y representación de doña Zulima contra la resolución del TEARA a que el mismo se contrae, por resultar la misma conforme a derecho; sin costas. [...]».

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

«[1.] Determinar si, a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial que pueda generarse en la transmisión del inmueble arrendado por un sujeto pasivo del IRPF que no ejerce actividades empresariales o profesional, en la determinación del valor de adquisición el contribuyente puede minorar el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles (durante el periodo de arrendamiento), con independencia de que las haya practicado o no.

2. En caso de respuesta afirmativa, precisar si para determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario, en los supuestos de transmisión de inmuebles arrendados por un sujeto pasivo del IRPF que no ejerce actividades empresariales o profesional, del valor de adquisición solo puede deducirse en la cantidad destinada a la amortización del inmueble cifrada en un tipo fijo mínimo y máximo del 3%, o, por el contrario puede aplicarse cualquier otro tipo inferior siempre que no excede del 3% sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 23.1.b) del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; los artículos 14y40 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. [...]».



## → FALLO:

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

- 1.-Fijamos como la doctrina recogida en el fundamento séptimo de esta sentencia.
- 2.-Ha lugar al recurso de casación interpuesto por interpuesto por la procuradora en nombre y representación de doña Z contra la sentencia dictada el 16 de junio de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, que desestimó el recurso núm. 13/2023; sentencia que casamos y anulamos.
- 3.-Estimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 13/2023 que se dedujo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 13 de octubre de 2021, resolución que anulamos junto el acuerdo de liquidación del que trae causa.
- 4.-No hacemos imposición de las costas procesales causadas en esta casación ni en la instancia.

→ 2ª **SERIE** (STSS: RELEVANTES)

★  
LEY GENERAL TRIBUTARIA  
(LGT)

👉 **LGT. SENTENCIA 1482/2025** (19.11.2025) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 113/2024) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5233/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5233. Id Cendoj: 28079130022025100281]

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** artículos 101, 108.4 y 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»] y el artículo 46.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [«TRLITPAJD»]. 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 LJCA.

## RESUMEN

Comprobación de valores. Dictamen de peritos de la Administración. Artículo 57.1.e) de la Ley General Tributaria. **Se completa la doctrina jurisprudencial existente** sobre los requisitos exigibles a la Administración tributaria para la tramitación del procedimiento de comprobación de valores, en el sentido de declarar que la Administración se halla obligada a justificar la sustanciación de un procedimiento de comprobación de valores con carácter previo a su inicio en todo caso, sin que pueda considerarse motivación necesaria la notificación de una propuesta de resolución acompañada de un dictamen de perito de la Administración. La inobservancia por parte de la Administración del requisito





jurisprudencial de justificar con carácter previo a la realización de una comprobación de valores la necesidad de actuación comporta la anulación de la liquidación practicada, sin que, con carácter general, pueda constituir un mero vicio formal no determinante de la anulación del acto, al infringir derechos del obligado tributario.

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0510cf4c9e0199a1a0a8778d75e36f0d/20251204>



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

👉 **IRPF. SENTENCIA 1480/2025** (19.11.2025) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 8427/2023) Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5239/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5239. Id Cendoj: 28079130022025100286]

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** artículos 25, apartados 2 y 4, 45 y 46 de la LIRPF, 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.

### RESUMEN

Rendimientos de capital mobiliario del artículo 25.4 de la Ley 35/2006 del IRPF. Contrato de asistencia financiera, las remuneraciones recibidas por una persona física que adquiere la condición de eventual avalista en determinadas operaciones previamente por él examinadas y aprobadas, de una sociedad de la que es partícipe, deben calificarse como rendimientos del capital mobiliario del artículo 25.4 LIRPF e integrar la base imponible general.

→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/1cf719e7786a77ada0a8778d75e36f0d/20251204>

➡ **3ª SERIE** (OTRAS STSS QUE ESTABLECEN DOCTRINA)



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

👉 **IRPF.1ª SENTENCIA 1537/2025** (27.11.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5514/2023). Ponente: Sandra María González de Lara Mingo.

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** no se identifican expresamente en la sentencia.





## → Marco jurídico.

«1. El presente recurso de casación plantea la necesidad de interpretar el apartado 1 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio [«LIRPF»], que tiene por objeto las ganancias y pérdidas patrimoniales, y dispone:

«1. 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».

2. También será preciso interpretar el artículo 39 LIRPF que señala:

«Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

3. Asimismo, será necesario tener en consideración el artículo 105 de la LGT que dispone que «1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»- y el artículo 217 LEC, que establece las normas generales sobre la carga de la prueba, señalando este último en su apartado 7 que:

«7. Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio».

### RESUMEN

Ganancias patrimoniales no justificadas. Para desvirtuar la calificación de una ganancia patrimonial como no justificada en los términos del artículo 39 LIRPF el contribuyente debe probar el origen o fuente de los elementos patrimoniales, esto es, (i) de dónde proceden mediante la identificación del medio de transmisión de los bienes o derechos, (ii) de quién proceden mediante la identificación de la persona que los transmite, y, (iii) por qué se transmiten acreditando el negocio jurídico por el que se transfiere la titularidad de los bienes y derechos que alteran la composición del patrimonio

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/384ac44b6514a889a0a8778d75e36f0d/20251211>



## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES





## (IRPF)

👉 **IRNR. SENTENCIA 1463/2025** (17.11.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5786/2023). Ponente: Isaac Merino Jara.

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

«Determinar si las entidades aseguradoras residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea que solamente llevan a cabo en España inversiones de carácter financiero, de las que obtienen rendimientos de capital mobiliario sin establecimiento permanente, puede considerarse, a los efectos de la deducibilidad de gastos prevista en el artículo, por remisión a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que los relativos a las provisiones técnicas (comparables con las previstas en el artículo 38 ROSSP y exclusivas de la actividad aseguradora) pueden deducirse por estar relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.»

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** no se identifican expresamente en la sentencia.

## RESUMEN

Las entidades aseguradoras residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea que sólo realicen en España inversiones de carácter financiero, por las que obtienen rendimientos de capital mobiliario sin establecimiento permanente, pueden considerar, a los efectos de la deducibilidad de gastos prevista en el artículo 24.6 TRLIRNR, que los relativos a las provisiones técnicas (comparables con las previstas en el artículo 38 ROSSP y exclusivas de la actividad aseguradora) son fiscalmente deducibles para evitar una discriminación contraria a la libre circulación de capitales del artículo 63.1 TFUE, en tanto en cuanto ha de entenderse que dichos gastos están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/adee16ce84f2455da0a8778d75e36f0d/20251211>

→ **4ª SERIE (TASAS)**

★  
TASAS

👉 **TASAS. SENTENCIA 1423/2025** (06.11.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.937/2024). Ponente: Manuel Fernández-Lomana García.

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

«Determinar si se mantiene vigente la tasa por gastos y remuneraciones en dirección e inspección de las obras -regulada en el Decreto 137/1960- y, en su caso, si con su regulación





se cumplen los principios de reserva de ley de equivalencia de la cuota con el coste real o previsible del servicio prestado

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** artículos 10.3 y 20.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

#### RESUMEN

En aplicación de los razonamientos precedentes y contestando a la cuestión planteada por el Auto admitiendo el recurso de casación, cabe afirmar la vigencia de la tasa por gastos y remuneraciones en dirección e inspección de las obras -regulada por el Decreto 137/1960-, normativa que no incumple los principios de reserva de ley y de equivalencia.

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/14669c83bc5e02f6a0a8778d75e36f0d/20251120>

❖ II.I.3. DICIEMBRE/2025

[¡ATENCIÓN!: la selección de sentencias alcanza a las publicadas por el CGPJ a 31.12.2025]

**1ª SERIE** (STSS PARTICULARMENTE RELEVANTES)

#### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. 1ª SENTENCIA 1578/2025** (04.12.2026). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 3664/2023). Ponente: Manuel Fernández-Lomana García.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5648/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5648. Id Cendoj: 28079130022025100312 Acceso al documento original del CGPJ]

#### RESUMEN

La documentación/información auto incriminatoria aportada a la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos (con advertencia de la imposición de sanción prevista en el art 203 LGT), podrá utilizarse en el procedimiento sancionador siempre que tenga una existencia que pueda ser calificada como independiente de la voluntad del obligado tributario. La Administración, al trasladar la prueba obtenida en los procesos de aplicación al procedimiento sancionador, deberá analizar si ha obtenido alguna prueba contraria al derecho de autoincriminación y, de haberlo hecho, no podrá, a efectos sancionadores, tener en cuenta, dicha prueba ni las derivadas de aquella. El derecho a la no autoincriminación se extiende únicamente al proceso sancionador, no operando en los procedimientos de aplicación de los tributos, comprendiendo el derecho a no responder a preguntas de las que se infiera directamente la comisión de la infracción, así como la no aportación de documentos o cualquier otra prueba que pueda resultar perjudicial para la defensa de aquel a quien se imputa la realización de una conducta sancionable, siempre



que la aportación del documento o prueba tenga una existencia que pueda ser calificada como dependiente de la voluntad del obligado tributario.

→ Acceso al documento original:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/1a846b44f18d2c01a0a8778d75e36f0d/20251219>

→ **Objeto del recurso:** sentencia de 6 de febrero de 2023 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (PO 764/2018), que estimó parcialmente el recurso interpuesto por ACR, S.C., contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de mayo de 2018 (reclamación nº NUM000), sobre liquidaciones y sanción asociada correspondientes al impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 2006 a 2008. Dicha estimación parcial se expresó del siguiente modo en la sentencia: *"Los anteriores razonamientos nos llevan a la parcial estimación del presente recurso puesto que, a pesar de apreciar la prescripción respecto de la infracción imputable a las facturas emitidas antes del 30 de octubre de 2008, lo que conlleva la anulación de la sanción en los términos en los que fue impuesta, sí apreciamos la antijuridicidad y culpabilidad de la conducta del obligado tributario en la emisión de facturas en el periodo de tiempo que no consideramos prescrito"*.

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

« Esclarecer si la exigencia normativa de la obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación o información -como, por ejemplo, facturas- a los efectos de determinar la deuda tributaria, trae consigo que, por su virtud, dicha información resulte excluida de la esfera protectora del derecho fundamental a no autoincriminarse en un posterior procedimiento sancionador, aun habiendo sido aportada de forma coactiva ( art. 203 LGT ) por el eventual infractor en el previo procedimiento de regularización tributaria»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 24.2 de la Constitución Española el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en relación con el artículo 210.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 1 y 19 a 23 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 29 de noviembre (semejantes a los correlativos preceptos del actual reglamento aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre). Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, artículo 90.4 de la LJCA.

→ **Doctrina que se establece.**

Contestando a las preguntas formuladas por el Auto de admisión cabe establecer la siguiente doctrina:

1.-La documentación/información autoincriminatoria, aportada a la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos (con advertencia de la imposición de sanción prevista en el art. 203 LGT), podrá utilizarse en el procedimiento sancionador siempre que





tenga una existencia que pueda ser calificada como independiente de la voluntad del obligado tributario.

La Administración, al trasladar la prueba obtenida en los procesos de aplicación al procedimiento sancionador, deberá analizar si ha obtenido alguna prueba contraria al derecho de no autoincriminación y, de haberlo hecho, no podrá, a efectos sancionadores, tener en cuenta dicha prueba ni las derivadas de aquella.

2.-El derecho a la no autoincriminación se extiende únicamente al proceso sancionador, no operando en los procedimientos de aplicación de los tributos, y comprende tanto el derecho a no responder a preguntas de las que se infiera directamente la comisión de la infracción como a no aportar documentos o cualquier otra prueba que pueda resultar perjudicial para la defensa de aquel a quien se imputa la realización de una conducta sancionable, siempre que la aportación del documento o prueba tenga una existencia que pueda ser calificada como dependiente de la voluntad del obligado tributario.

→ FALLO:

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

- 1.-Fijar los criterios interpretativos establecidos en el fundamento de derecho sexto.
- 2.-No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de ACR SC contra la SAN (6ª) de 6 de febrero de 2023 -rec. 764/2018-.
- 3.-Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en **el fundamento de derecho octavo**.

**OCTAVO.-** En virtud de lo dispuesto en el art. 94.3 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en el recurso de casación.

👉 **LGT.2ª SENTENCIA 1623/2025** (11.12.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5764/2023) Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ,] Roj: STS 5958/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5958. Id Cendoj:28079130022025100336]

## RESUMEN

Actas firmadas en conformidad naturaleza jurídica y posición del obligado tributario con la conformidad expresada. Alcance de lo fáctico frente a las valoraciones jurídicas y potestades de revisión del órgano competente para liquidar al amparo del artículo 156.3 de la LGT

Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/ca5c3bf35d92264da0a8778d75e36f0d/20260108>

→ **Objeto del recurso:** Sentencia dictada en fecha 17 de abril de 2023, por la Sección Cuarta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el procedimiento ordinario 15258/2022 que desestimó el recurso interpuesto contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 21 de enero de





2022, dictado en la reclamación NUM000 y, acumulada NUM001, sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2014 y sanción dimanante de esta, cuyo Fallo decía: «[1] Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Esteban contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 21.01.2022, dictado en la reclamación NUM000 y, acumulada NUM001, sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2014 y sanción dimanante de esta. 2. No hacer especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales. [...]».

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

«[D]eterminar, en interpretación del artículo 156.3.d) LGT, en qué casos el Inspector Jefe, o el órgano encargado de liquidar, puede separarse de la regularización propuesta en un acta de conformidad. En concreto, precisar si para considerar la existencia de un error en la apreciación de los hechos o una indebida aplicación de las normas jurídicas, resulta suficiente con expresar la existencia de una discrepancia en la fijación del valor de unas participaciones sociales. [...]».

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 156.3.d) LGT, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

## → **Respuesta a la cuestión de interés casacional**

### Fundamento de derecho quinto:

5.1.-Toca valorar si, en el presente caso, el inspector regional cuando corrigió al actuario se excedió de lo previsto en el artículo 156.3 de la LGT.

La rectificación se justificó porque la valoración no se atuvo al artículo 37.1.b de la LIRPF, cuando para determinar el valor de las participaciones sociales vendidas, se debe estar al resultante de la capitalización al tipo del 20% del promedio de los resultados de los tres últimos ejercicios, por ser superior al del patrimonio neto de la sociedad resultante del último balance aprobado.

5.2.-La rectificación llevada a cabo, en contra del hilo argumental seguido por recurrente y abogado del Estado, no es una cuestión fáctica ni probatoria, sino consecuencia de la aplicación de la norma que fija los criterios de valoración de los títulos representativos de capital, con ocasión de su transmisión.

La jurisprudencia de esta Sala ha sido reiterada cuando ha interpretado que deben considerarse «hechos» recogidos en un acta firmada en conformidad frente a cuestiones de derecho. Tengamos presente que el artículo 144.2 de la LGT al que se remite el 156.5 establece que «[L]os hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.[...]». Podemos recordar, por todas, la STS de 15 de noviembre de 1996, RC 6699/1991, FJ 6º, aunque referida a la LGT de 1963, establecía para las liquidaciones derivadas de las actas de conformidad en su artículo 145.1.d), en relación con el 61.3 del RD 939/1986, de 25 de abril, un régimen de impugnación equiparable al actual. Ya proclamamos la existencia de «[u]na doctrina jurisprudencial constante y consolidada que



ha proclamado que la conformidad de los contribuyentes al Acta de Inspección, solo les vincula respecto de los hechos consignados en ella, siempre que no haya incurrido el contribuyente en errores de hecho, pero nunca respecto de la aplicación e interpretación de las normas jurídicas. [...]».

Aunque jurisprudencia se fijara a los efectos de abrir la posibilidad al obligado tributario de impugnar la liquidación contenida en un acta firmada en conformidad, la interpretación de lo que es una cuestión fáctica frente a una jurídica debe ser la misma para el contribuyente y para la Administración.

5.3.-En el caso que nos ocupa, el procedimiento o el criterio jurídico para valoración de las acciones enajenadas, aunque se materialice en un concreto importe, no puede confundirse con una cuestión meramente fáctica o con un hecho probado, ya que el dato final de la cuantificación constituye e integra el presupuesto hecho del hecho imponible de una concreta categoría de renta.

Con la rectificación el inspector regional explicó las razones por las que discrepó y corrigió al actuario, y además se le dio traslado al obligado tributario permitiéndole alegar y cuestionar todo lo relativo a la valoración de los títulos, con pleno conocimiento de la premisa y previsión legal aplicadas. Este trámite descarta cualquier atisbo de indefensión. El interesado pudo rebatir tanto el criterio jurídico aplicado como los presupuestos de la cuantificación, extremo no hizo ni ante la Administración tributaria, ni ante la Sala de instancia.

→ FALLO:

1.-Fijar como doctrina la recogida en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

#### SEXTO.- Fijación de doctrina

6.1.-Tras las valoraciones y razonamientos que hemos expuesto en los anteriores razonamientos, estamos en condiciones de dar respuesta a la cuestión de interés casacional formulada por el auto.

6.2.-Como respuesta a la cuestión de intereses casacional, en un supuesto como el enjuiciado en el que el actuario fijó en un acta firmada en conformidad un determinado valor de adquisición de unas participaciones enajenadas con ocasión de la regularización de las ganancias y pérdidas patrimoniales del contribuyente, el órgano competente para liquidar de conformidad con el artículo 156.3 de la LGT, respetando el trámite de alegaciones al obligado tributario, sí dio cumplida explicación y motivación de la discrepancia y de los errores interpretativos en los que incurrió el actuario en la aplicación de la norma de valoración del artículo 37.1.b de la LIRPF.

2.-No haber lugar al recurso de casación interpuesto por don Esteban representado por el procurador don Domingo Rodríguez Siaba, contra la sentencia dictada el 17 de abril de 2023 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 15258/2019.

3.-No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.







## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRPF)

👉 **IRNR. SENTENCIA 1622/2025** (11.12.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7741/2023). Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5953/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5953.Id Cendoj: 28079130022025100331]

### RESUMEN

A los efectos de la libertad de circulación de capitales (art. 63.1 TFUE), no cabe equiparar de manera subjetiva y directa los fondos de pensiones residentes en territorio español con las entidades aseguradoras no residentes que desarrollan, entre otras, la actividad de previsión social; en general y, en particular, si no es ésta su única actividad. Las entidades aseguradoras residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea que no tienen en España establecimiento permanente ni actúan en régimen de libre prestación de servicios y solamente llevan a cabo en España la actividad de realizar inversiones de carácter financiero, de las que obtienen rendimientos de capital mobiliario, no tienen, en aplicación del artículo 24.6 del TRLIRNR, el derecho a deducir de la base imponible del IRNR los gastos relativos a las provisiones técnicas comparables con las previstas en el artículo 38 ROSSP, exclusivas de la actividad aseguradora, porque no están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España ni tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España

Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/7ee1f8eadc49b40ea0a8778d75e36f0d/20260108>

→ **Objeto del recurso:** sentencia dictada el 28 de junio de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 801/2019, interpuesto por la entidad RLI Society Limited contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de septiembre de 2019, que desestimó las reclamaciones contra las resoluciones, con liquidación provisional, dictadas por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como consecuencia de diversas solicitudes de devolución de las cantidades retenidas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), sin establecimiento permanente, durante los ejercicios 2011 y 2012.

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

«Esclarecer si resulta posible, a los efectos de una eventual vulneración de la libertad de circulación de capitales (art. 63.1 TFUE), equiparar de manera subjetiva y directa los fondos de pensiones residentes en territorio español con las entidades aseguradoras no residentes que desarrollan, entre otras, la actividad de previsión social»

«En caso de responder negativamente a la anterior cuestión, determinar si las entidades aseguradoras residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea que solamente llevan a cabo en España inversiones de carácter financiero, de las que obtienen rendimientos de capital mobiliario sin establecimiento permanente, puede considerarse, a los efectos de la





deducibilidad de gastos prevista en el artículo 24.6 del TRLIRNR, por remisión a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que los relativos a las provisiones técnicas (comparables con las previstas en el artículo 38 ROSSP y exclusivas de la actividad aseguradora) pueden deducirse por estar relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, 14.1.k ) y 24.6 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y 38 del Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados. 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.»

→ **Doctrina que se fija.**

#### Fundamento de derecho cuarto

«Por las razones expuestas, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, la doctrina que se fija es la siguiente:

«No cabe, a los efectos de la libre circulación de capitales, equiparar de manera subjetiva y directa los fondos de pensiones residentes en territorio español con las entidades aseguradoras no residentes que desarrollan, entre otras, la actividad de previsión social; en general y, en particular, si no es ésta su única actividad.

Las entidades aseguradoras residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea que sólo realicen en España inversiones de carácter financiero, por las que obtienen rendimientos de capital mobiliario sin establecimiento permanente, pueden considerar, a los efectos de la deducibilidad de gastos prevista en el artículo 24.6 TRLIRNR, que los relativos a las provisiones técnicas (comparables con las previstas en el artículo 38 ROSSP y exclusivas de la actividad aseguradora) son fiscalmente deducibles para evitar una discriminación contraria a la libre circulación de capitales del artículo 63.1 TFUE, en tanto en cuanto ha de entenderse que dichos gastos están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.»

→ **FALLO:**

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

Segundo. Haber lugar al recurso de casación 7741/2023, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2023, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento 801/2019, sobre el impuesto sobre la Renta de No Residentes, ejercicios 2011 y 2012, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar parcialmente el recurso núm. 801/2019, interpuesto por la entidad RLM Insurance Society Limited contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de septiembre de 2019, que desestimó las reclamaciones contra las





resoluciones, con liquidación provisional, dictadas por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como consecuencia de diversas solicitudes de devolución de las cantidades retenidas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), sin establecimiento permanente, durante los ejercicios 2011 y 2012, en tanto en cuanto, se declara que las entidades aseguradoras no residentes que desarrollan, entre otras, la actividad de previsión social no se equiparan los fondos de pensiones residentes en territorio español, lo que comporta que no se aplicará a los dividendos el tipo del 0 %, pero al mismo tiempo se declara que las entidades aseguradoras residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea que lleven a cabo en España inversiones de carácter financiero de las que obtengan rendimientos de capital mobiliario sin establecimiento permanente que estén sujetos a tributación en nuestro país podían deducir de dichos rendimientos, antes y después de la entrada en vigor del artículo 24.6 de la LIRNR, los gastos relativos no solo a la provisión técnica de seguros en los que el tomador asume el riesgo de la inversión, sino también a las provisiones técnicas para participación en beneficios financieros comparables con las previstas en el artículo 38 ROSSP y demás normativa concordante por estar relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y tener un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en nuestro país, lo que implica la devolución del exceso de retenciones practicadas, que se determinará en elección de sentencias, más los intereses de demora»

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales.

## → 2ª **SERIE** (STSS: RELEVANTES)

### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. SENTENCIA 1634/2025** (12.12.2025) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2922/2023) Ponente: María Dolores Rivera Frade.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5814/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5814. Id Cendoj: 28079130022025100325].

→ **Identificación de normas jurídicas, que en principio habrían de ser objeto de interpretación:** artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 50 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución. 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.

RESUMEN	
Recurso de alzada impropio. Comunicación/notificación de los acuerdos de los TEAS a la Administración tributaria de las CCAA.	Artículo 241 LGT. Extemporaneidad.





→ Acceso al documento original del CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/2e397162ac1b7e72a0a8778d75e36f0d/20251230>

## → 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 sexto de esta sentencia.

SEXTO.- Doctrina jurisprudencial que se establece.

Como consecuencia de todo lo razonado en los anteriores fundamentos de derecho, la doctrina que se establece es la siguiente:

1. Corresponde a las Administraciones Públicas utilizar sistemas de comunicación entre ellas que ofrezcan certeza a la fecha de recepción de los acuerdos de los Tribunales económico-administrativos, garantizando la seguridad jurídica que demanda no solo el interés general, sino también el interesado favorecido por un acuerdo del tribunal económico-administrativo.

2. En el expediente administrativo debe constar justificación fehaciente de la fecha de la notificación de la resolución a los órganos legitimados de la Administración tributaria correspondiente para interponer el recurso de alzada ordinario.

3. Cuando se alegue la extemporaneidad del recurso de alzada, la carga de la prueba de la notificación incumbe tanto al Tribunal económico-administrativo que dictó la resolución, como al órgano legitimado para interponer el recurso.

4. A falta de constancia fehaciente de una notificación formal a la Administración tributaria de destino, no juega en favor de la Administración el principio pro actione, pues este principio operaría en contra del derecho del interesado a la firmeza del derecho subjetivo ganado en caso de ser considerado extemporáneo el recurso, máxime en el ámbito de un impuesto cedido y frente a una decisión de la Administración cedente, que retiene ope legis facultad de revisión»

**Segundo.** Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora en representación de D. x, contra la sentencia dictada el día 22 de diciembre de 2022 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso n.º 15/2021; sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la resolución del TEAC de 28 de octubre de 2020, por haberse interpuesto el recurso de alzada fuera de plazo; confirmando, en consecuencia, la resolución del TEAR de Madrid de 30 de junio de 2017 dictada en la reclamación NUM002.

**Cuarto.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

### VOTO PARTICULAR

que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero,





de Enjuiciamiento Civil, formula la Magistrada Excm. Sra. Doña Sandra María González de Lara Mingo a la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2025, en el recurso de casación nº 2922/2023.

Desde máximo respeto y consideración al criterio mayoritario de mis compañeros, disiento de la argumentación de la sentencia mayoritaria, así como de su parte dispositiva, al considerar que el presente recurso de casación no debió prosperar por las razones que, de forma sintética, se expresan a continuación.



### IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 **IVA. SENTENCIA 1588/2025** (09.12.2025) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6183/2023/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5821/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5821. Id Cendoj: 28079130022025100328].

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

«Determinar, atendiendo a la garantía del principio de neutralidad en el IVA y al criterio de predominio del fondo sobre la forma, si la omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA constituye un incumplimiento formal que justifica la denegación de la deducción, en aquellos casos en los que la aplicación de dicho régimen especial resulta del resto de las menciones contenidas en la propia factura y del libro registro de facturas, cuando la Administración tributaria puede contrastar tal extremo mediante los datos obrantes en su propia base de datos, al estar perfectamente identificado el proveedor en dicha factura»

#### RESUMEN

Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Compensaciones a tanto alzado. Derecho a la deducción de las compensaciones abonadas y documentadas en recibos. Atendiendo a la garantía del principio de neutralidad en el IVA y al criterio de predominio del fondo sobre la forma, la omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA, como el de la agricultura, ganadería y pesca, constituye un incumplimiento formal que no permite justificar la denegación de la deducción, cuando, como aquí sucede, la aplicación de dicho régimen especial resulta del resto de las menciones contenidas en el recibo y en el libro registro y cuando, además, la Administración tributaria puede contrastar tal extremo mediante los datos obrantes en su propia base de datos, al estar perfectamente identificado el proveedor en el recibo

→ Acceso al documento original del CGPJ

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/75c98d2a2a2debeba0a8778d75e36f0d/20251230>





→ **3ª SERIE** (OTRAS STSS QUE ESTABLECEN DOCTRINA)

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

👉 **ITP-AJD. SENTENCIA 1589/2025** (09.12.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5855/2023). Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

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

«Determinar si el artículo 134.5 LGT únicamente resulta aplicable durante la pendencia de procedimientos de gestión, inspección o revisión, respecto de obligados tributarios concurrentes en el mismo hecho imponible o, por el contrario, también puede invocarse respecto de comprobaciones de valor firmes y consentidas, cuando con posterioridad se inicia un procedimiento de gestión o inspección relativo al mismo hecho imponible y para otro sujeto pasivo»

RESUMEN

Determinación de la base imponible. Aplicación del artículo 134.5 LGT. 1). Si bien este precepto únicamente resulta aplicable, de forma directa, en los procedimientos de gestión, inspección o revisión, respecto de obligados tributarios concurrentes en el mismo hecho imponible, el principio que incorpora debe ser interpretado en el sentido de que el ordenamiento jurídico no admite como válido y procedente que un mismo bien, adquirido en un mismo acto por dos comuneros, arroje valores económicos distintos para los diferentes adquirentes, contribuyentes por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales. 2). Desde un punto de vista teleológico, el principio que emana del mencionado artículo 134.5 LGT puede invocarse respecto de comprobaciones de valor que hubieran sido consentidas, cuando con posterioridad se inicia un procedimiento de gestión o inspección relativo al mismo hecho imponible en que la propia Administración, incluso de oficio, puede corregir esa diferencia de valor y, con ello, de trato a ambos contribuyentes.

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/7282ad1c54b619caa0a8778d75e36f0d/20251230>

★★  
RÉGIMEN CATASTRAL  
(RGCTT)

👉 **RGCTT. SENTENCIA 1593 /2025** (09.12.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.44860/2024). Ponente: María Dolores Rivera Frade.

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





«Determinar, si cabe promover una alteración catastral derivada de la constitución del régimen de propiedad horizontal por el propietario único de un edificio, cuando no se ha iniciado la venta de los distintos pisos o locales resultantes de la división ni se ha manifestado la intención de venderlos por ser otro el destino asignado al inmueble por su titular»

→ **Identificación de normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos quinto de la ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal -LPH -; 3.1 y 11.1 del Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario -TRLCI - y 396 y 401 del Código Civil , sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, exartículo 90.4 LJCA»

RESUMEN
Alteración catastral. No cabe promover la alteración catastral por el otorgamiento unilateral del título por el propietario único del edificio destinado a alquiler de los locales existentes, hasta tanto no concurren los elementos constitutivos exigidos, en concreto hasta tanto no exista una pluralidad de propietarios.

Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/3d0940e7676061bea0a8778d75e36f0d/20260108>

## → 4ª SERIE (STS TASAS – IIVTNU)

★ TASAS
------------

👉 **TASAS. SENTENCIA 1609/2025** (10.12.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7170/2023). Ponente: Manuel Fernández-Lomana García.

RESUMEN
Cuando en la ordenanza municipal se establece la obligación de presentar declaración para la liquidación de la tasa por ocupación del subsuelo, suelo o vuelo de la vía pública y por la utilización privativa de aprovechamientos especiales constituidos en la misma a favor de empresas de suministros, el incumplimiento de dicha obligación puede constituir el presupuesto de hecho de la infracción tipificada en el art. 192 de la Ley General Tributaria. Una ordenanza municipal está habilitada para exigir la presentación de una declaración a los contribuyentes destinada a hacer efectiva la obligación principal, pues así se infiere de la regulación contenida en el Real Decreto Legislativo 2/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8d26c750b1564db7a0a8778d75e36f0d/20251218>

★★ IMPUESTO INCREMENTO VALOR TERRENOS NATURALEZA URBANA (IIVTNU)
--



👉 **IIVTNU. SENTENCIA 1555/2025** (02.12.2025). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2830/2023). Ponente: María Dolores Rivera Frade.

## RESUMEN

Liquidaciones firmes. Minusvalía indiscutida. Cauce escogido por el contribuyente para solicitar la devolución de ingresos indebidos. Revocación, Revisión de oficio. Aplicación de la doctrina de la STS 339/2024

→ Acceso documento original CGPJ:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8ffe08d1165d5935a0a8778d75e36f0d/20251211>

→ **Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Consecuencia de lo hasta aquí razonado, si bien no resulta posible fijar doctrina en los términos acotados por el auto de Admisión, sí debemos declarar haber lugar al recurso de casación, de acuerdo con todo lo expresado, y estimar el recurso-contencioso administrativo interpuesto ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 21 de Madrid, partiendo de la base de la indiscutida inexistencia de incremento de valor de los terrenos en la transmisión gravada.

→ FALLO

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

Primero. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurado, en representación de la entidad "MB, S.L.", contra la sentencia dictada el día 23 de marzo de 2023 por la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada, en el recurso de apelación nº 1847/2021, la cual se casa y anula.

Segundo. Estimar el recurso de apelación deducido por la expresada mercantil contra la Sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Almería de fecha 27 de abril de 2021, que desestimó el recurso contencioso-administrativo formulado frente a la desestimación presunta por silencio administrativo por parte del Ayuntamiento de El Ejido, de la solicitud de revocación de las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) de los años 2014, 2015, 2016 y 2017; y en su virtud, anular las resoluciones impugnadas, así como las liquidaciones giradas, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

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

## II.II TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (UE)

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

OCTUBRE, NOVIEMBRE, DICIEMBRE/2025

### ❖ II.II.1. OCTUBRE/2025

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





## 👉 IVA. 1º Asunto C-744/23. Sala Primera. ST 23.10.2025

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

«Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Operaciones sujetas al IVA — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Prestaciones de servicios realizadas a título oneroso — Artículo 9, apartado 1 — Sujeto pasivo — Asistencia jurídica prestada gratuitamente por un abogado a una parte en un procedimiento judicial — Pago de honorarios a ese abogado por la parte contraria que ha visto desestimadas sus pretensiones»

### → Objeto del asunto

Interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, 26, apartado 1, letra b), 28 y 75 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre T. P. T. y Financial Bulgaria EOOD en relación con una demanda presentada por el abogado de T. P. T. por la que reclama que Financia Bulgaria le pague, además de los honorarios, el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a dichos honorarios]

### → MARCO JURÍDICO

#### ■ Derecho de la Unión

Directiva del IVA: artículo 2, apartado 1, letra c); El artículo 9, apartado 1, párrafo primero; artículo 24, apartado 1; artículo 26, apartado 1; artículo 28; artículo 75.

#### ■ Derecho búlgaro

Ley de la Abogacía), en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ZA»): artículo 38:

### → LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- T. P. T. ejercitó una acción civil contra Financial Bulgaria por la que solicitaba que se declarase la nulidad de un contrato de fianza celebrado entre ambos, accesorio a un contrato de crédito al consumo. A estos efectos, T. P. T. encomendó su representación en juicio a un abogado que actúa a través de una sociedad de abogados unipersonal, en virtud de un contrato celebrado con él. Esta asistencia jurídica le fue prestada gratuitamente, en virtud del artículo 38, apartado 1, punto 2, de la ZA. Al haber sido estimadas las pretensiones de T. P. T., el Tribunal de Primera Instancia de Sofía (Bulgaria), que es el órgano jurisdiccional remitente, condenó, mediante resolución de 3 de agosto de 2023, a Financial Bulgaria a pagar 400 levas búlgaras (BGN) al abogado de T. P. T., de conformidad con el artículo 38, apartado 2, de la ZA, sin, no obstante, incluir el IVA.

El 13 de octubre de 2023, el abogado de T. P. T. presentó una solicitud ante el órgano jurisdiccional remitente al objeto de que se modificara la resolución de 3 de agosto de 2023 para que se le concediera, además de sus honorarios, el pago del IVA calculado sobre el importe de 400 BGN, que asciende a 80 BGN. Financial Bulgaria se opuso a dicha solicitud



alegando que no procedía conceder el pago del IVA sobre los honorarios de abogado, ya que la asistencia jurídica se prestó a T. P. T. gratuitamente.

DOS.- El órgano jurisdiccional remitente señala que el abogado de T. P. T. está registrado de conformidad con la Ley búlgara del IVA y que, si dicho abogado presta sus servicios en virtud de un contrato que estipula que su cliente debe pagar una remuneración, los honorarios de abogado están sujetos al IVA. Según dicho órgano jurisdiccional, es preciso que se aclare si sucede lo mismo cuando la representación en juicio del cliente por su abogado se presta gratuitamente y el órgano jurisdiccional competente condena a la parte contraria que ha sido vencida en juicio a pagar directamente a ese mismo abogado el equivalente de los honorarios profesionales que habría obtenido si dicha prestación se hubiera realizado a título oneroso.

En particular, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si, en tales circunstancias, el abogado debe considerarse sujeto pasivo y si la prestación de asistencia jurídica constituye una prestación de servicios a título oneroso o bien una prestación de servicios a título gratuito que debe asimilarse a una prestación de servicios a título oneroso.

#### → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, 26, apartado 1, letra b), y 28 de la Directiva del IVA en el sentido de que el concepto de “prestaciones de servicios” que en ellos se menciona comprende:

- a) la prestación de servicios de asistencia jurídica gratuita (pro bono) por el abogado de una parte en un procedimiento judicial;
- b) la prestación de servicios de asistencia jurídica gratuita (pro bono) por el abogado de una parte que ha visto estimadas sus pretensiones en un procedimiento, a raíz de lo cual el órgano jurisdiccional concede al abogado los honorarios que habría percibido si estos se hubieran pactado en el marco de un contrato de defensa jurídica y asistencia judicial?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA en el sentido de que el concepto de “prestación de servicios a título gratuito” comprende:

- a) la prestación de servicios de asistencia jurídica gratuita (pro bono) por el abogado de una parte en un procedimiento judicial;
- b) la prestación de servicios de asistencia jurídica gratuita (pro bono) por el abogado de una parte que ha visto estimadas sus pretensiones en un procedimiento, a raíz de lo cual el órgano jurisdiccional concede al abogado los honorarios que habría percibido si estos se hubieran pactado en el marco de un contrato de defensa jurídica y asistencia judicial?

3) ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, y 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA en el sentido de que el concepto de “prestaciones de servicios realizadas a título oneroso” comprende la prestación de un servicio de asistencia jurídica gratuita (pro bono) por el abogado de una parte que ha visto estimadas sus pretensiones en un procedimiento, a raíz de lo cual el órgano jurisdiccional concede al





abogado los honorarios que habría percibido si estos se hubieran pactado en el marco de un contrato de defensa jurídica y asistencia judicial?

4) ¿Deben interpretarse los artículos 28 y 75 de la Directiva del IVA en el sentido de que el concepto de “sujeto pasivo” incluye:

a) el abogado (una sociedad profesional unipersonal de abogados) que ha prestado servicios de asistencia jurídica gratuita (pro bono) a una parte en un procedimiento judicial;

b) el abogado (una sociedad profesional unipersonal de abogados) que ha prestado servicios de asistencia jurídica gratuita (pro bono) a una parte que ha visto estimadas sus pretensiones en un procedimiento, a raíz de lo cual el órgano jurisdiccional concede al abogado (la sociedad profesional unipersonal de abogados) los honorarios que habría percibido si estos se hubieran pactado en el marco de un contrato de defensa jurídica y asistencia judicial?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

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, debe interpretarse en el sentido de que,

«constituye una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido de dicha disposición, la representación en juicio de una parte por un abogado, cuando esta prestación se realice gratuitamente, pero la legislación del Estado miembro de que se trate establezca que la parte contraria, en caso de ser condenada en costas, también será condenada a pagar a dicho abogado sus honorarios, por el importe fijado con arreglo a esa legislación»

👉 **IVA. 2º Asunto C-101/24. Sala Primera. ST. 09.10.2025**

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

«Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 28 — Mediación en una prestación de servicios — Artículos 44 y 45 — Lugar de prestación de los servicios — Artículo 203 — Mención del IVA en la factura — Prestación de servicios por vía electrónica — Tienda de aplicaciones — Compras denominadas *in-app* (“dentro de la aplicación”)»

→ **Objeto del asunto**

Interpretación de los artículos 28, 44, 45 y 203 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 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Administración Tributaria de Hamburgo-Altona (Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria») y XYRALITY GmbH (en lo sucesivo, «Xyrality») en relación con la sujeción al Impuesto sobre el Valor



Añadido (IVA) de determinados servicios prestados por esta sociedad por vía electrónica durante los años 2012 a 2014.

→ MARCO JURÍDICO.

### ■ Derecho de la Unión

Directiva del IVA: Artículo 2, apartado 1, letra c); artículo 28; artículo 44; artículo 45; artículo 203.

Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011: artículo 9 bis, apartado 1. [En virtud del artículo 3, párrafo segundo, del Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013, el artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 se aplicará a partir del 1 de enero de 2015]

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. Xyrality, con domicilio social en Alemania, desarrolla aplicaciones de juegos para dispositivos móviles. Para comercializar estas aplicaciones, utiliza, en particular, una plataforma de distribución digital de software en Internet (denominada «tienda de aplicaciones»), que hasta el 31 de diciembre de 2014 era gestionada por X, una empresa establecida en Irlanda. Los clientes finales que utilizaban dispositivos móviles dotados de un sistema operativo específico podían, durante el período de que se trata en el litigio principal, descargar gratuitamente dichas aplicaciones en la tienda de aplicaciones. Mediante la adquisición a título oneroso de mejoras u otros beneficios (compras dentro de la aplicación), el cliente final podía avanzar en el juego que había descargado previamente u obtener otras ventajas. El cliente final podía seleccionar las mejoras o ventajas deseadas en la aplicación de juegos de Xyrality y activarlas a cambio de una remuneración. El pago de estas compras dentro de la aplicación se realizaba a través de la tienda de aplicaciones mediante un método de pago registrado por el cliente final.

DOS.- En primer lugar:

- Una vez que el cliente final había seleccionado un artículo de pago, se abría una ventana denominada «emergente» en la aplicación de juegos en la que se mostraba el producto elegido, su precio bruto y el método de pago. A continuación, el cliente pulsaba en el botón «Comprar» y se abría una segunda ventana en la que se le recordaba el objeto de la compra, el precio y el método de pago. Por último, tras pulsar el botón «Confirmar», se abría una tercera ventana en la que se indicaba que el pago se había realizado con éxito. Inmediatamente después, el cliente final podía proseguir con el juego en la aplicación. En las tres ventanas figuraba el logotipo de X. No se mencionaba a Xyrality como el prestador de los servicios.

- Tras la compra, el cliente final recibía de X por correo electrónico una confirmación del pedido en la que aparecía el logotipo de la tienda de aplicaciones y en la que se indicaba que se había realizado una compra con Xyrality. En ese correo se indicaba, asimismo, el precio bruto y el importe de IVA (alemán) incluido en el precio. X comunicaba mensualmente a Xyrality las compras realizadas por los clientes finales dentro de la aplicación y emitía una factura de comisión por el 30 % de cada compra.

En un primer momento, Xyrality consideró que ella era la prestadora de los servicios a los clientes finales, por lo que declaró el IVA alemán por los clientes finales establecidos en la



Unión Europea. No obstante, el 29 de enero de 2016, esta sociedad presentó declaraciones de IVA rectificativas correspondientes al período de que se trata en el litigio principal. Dicha sociedad alegó que había celebrado con X un contrato de prestación de servicios, en el sentido del artículo 28 de la Directiva del IVA. Entendía que ella había prestado los servicios a X y que esta última había intervenido como prestadora de los servicios frente a los clientes finales.

Así, al considerar que el lugar de prestación de los servicios a X era Irlanda, con arreglo al artículo 44 de la Directiva del IVA, Xyrality redujo la base imponible de sus operaciones sujetas al IVA en Alemania por el importe de las compras realizadas dentro de la aplicación por los clientes finales establecidos en la Unión.

- A raíz de una inspección tributaria, la Administración tributaria consideró que X era un mero intermediario. Según esta Administración, aunque el proceso de compra se realizó en cada caso a través de la tienda de aplicaciones, se recordaban las condiciones de uso del servicio al cliente final en cada fase de la compra dentro la aplicación. En su opinión, X indicaba claramente de esta forma al cliente final, en cada compra, que las operaciones se realizaban en nombre de un tercero y que X se limitaba a cobrar el precio. En consecuencia, la Administración tributaria practicó las liquidaciones de IVA correspondientes a los períodos impositivos relativos a los años 2012 a 2014, en las que no se tuvieron en cuenta las rectificaciones efectuadas por Xyrality. Por otra parte, las reclamaciones presentadas por esta sociedad fueron desestimadas por dicha Administración.

Xyrality interpuso un recurso ante el Tribunal de lo Tributario de Hamburgo (Alemania), que lo estimó mediante sentencia de 23 de febrero de 2020. Según el referido tribunal, los servicios prestados por Xyrality no estaban sujetos al impuesto en Alemania, ya que el beneficiario de dichos servicios era X.

- Según el Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, X actuaba en nombre propio en las compras realizadas dentro de la aplicación. Dicho tribunal consideró que la inclusión de los productos ofrecidos por Xyrality en la interfaz de la tienda de aplicaciones inducía al cliente final medio a pensar que X era parte contratante y vendedor de esos productos, tanto más cuanto que ese cliente primero debía registrarse en la tienda de aplicaciones y aceptar sus condiciones de uso. Según el mencionado tribunal, el hecho de que X actuara o no en nombre de otro prestador de servicios no quedaba suficientemente claro. Si bien las compras se realizaban desde la aplicación de juegos desarrollada por Xyrality y la interfaz de juegos aparecía en segundo plano durante el proceso de compra, el cliente final era dirigido virtualmente a la tienda de aplicaciones mediante las indicaciones que figuraban en las ventanas emergentes. Concretamente, el proceso de compra se llevaba a cabo bajo el logotipo de la tienda de aplicaciones, que se mostraba de forma predominante.

La Administración tributaria interpuso recurso de casación contra la sentencia del Tribunal de lo Tributario de Hamburgo ante el Tribunal Supremo de lo Tributario (Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente. Éste último Tribunal alberga dudas, en primer lugar, sobre si la hipótesis de que fuese X, y no Xyrality, quien prestó los servicios a los clientes finales que realizaron las compras dentro de la aplicación en cuestión sería conforme con el Derecho de la Unión.

- El órgano jurisdiccional remitente:



**i)** Señala que, de conformidad con su jurisprudencia relativa a las «compras en tienda física», debe considerarse que un cliente final que compra bienes de consumo corrientes o recibe otros servicios en una tienda desea, en principio, establecer una relación comercial con el propietario de esa tienda. En su opinión, este enfoque, que se corresponde con la realidad económica y comercial, también es aplicable a los servicios prestados por vía electrónica o en tanto que servicios de telecomunicaciones.

**ii)** Considera que:

1º. Si confirmara la sentencia del Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, entraría en conflicto con la calificación jurídica de las operaciones de que se trata en el litigio principal defendida por X y por las autoridades fiscales irlandesas, lo que daría lugar a una no sujeción al impuesto potencialmente definitiva.

Así pues, solicita al Tribunal de Justicia que aclare si el artículo 28 de la Directiva del IVA es aplicable en una situación como la controvertida en el litigio del que conoce.

2º. Las confirmaciones de pedido remitidas por X en las que se indicaba que el cliente final había realizado una compra con Xyrality en la tienda de X y se mencionaba el IVA alemán, llevan a considerar que Xyrality prestaba un servicio al cliente final, de modo que la situación en el presente asunto no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA.

**iii)** Afirma, sin embargo que, aunque el artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 solo era aplicable a partir del 1 de enero de 2015, el hecho de que esta disposición concrete el contenido normativo establecido por el artículo 28 de la Directiva del IVA, como declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 28 de febrero de 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127), permite considerar que los principios que en él se enuncian se aplican a las operaciones realizadas por Xyrality antes de esa fecha. Las directrices no vinculantes derivadas de la nonagésima tercera reunión del Comité del IVA de 1 de julio de 2011 [Documento C - taxud.c.1(2012)1410604 - 709] podrían constituir otro indicio a este respecto.

TRES.- En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente:

- Señala que si se considerase que el artículo 28 de la Directiva del IVA es aplicable en el presente asunto, ello daría lugar a una ficción jurídica según la cual se realizaron consecutivamente dos prestaciones de servicios idénticas. Ahora bien, el alcance de esta ficción sería objeto de controversia en Alemania.

- Recuerda que, para que el artículo 28 de la Directiva del IVA sea aplicable, es necesario que exista un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la prestación de servicios, lo que implica la celebración de un contrato entre el comisionista y el comitente que tenga por objeto el otorgamiento de ese mandato; cabría la posibilidad, en el ámbito del IVA, de asimilar en su totalidad la relación jurídica entre el comisionista y el comitente por cuya cuenta actúa aquel a la prestación de servicios en la que media el comisionista, extendiéndose así la ficción prevista en el artículo 28 de la Directiva del IVA a la totalidad de la prestación.

En el presente asunto, si se considerase que Xyrality realizó la prestación directamente, el lugar de dicha prestación se situaría en Alemania, y lo mismo sucedería, por tanto, con la





prestación ficticia realizada por Xyrality a X. Sería igualmente concebible que, al menos, el lugar de la prestación en la que media el comisionista también determinara el lugar de prestación del servicio por el comisionista al comitente. También desde este punto de vista, el lugar de la prestación ficticia por Xyrality a X se situaría en Alemania.

Por último, cabría considerar que el lugar de la prestación en la que media el comisionista y el lugar de la prestación del servicio por el comisionista al comitente han de determinarse por separado y que, en el presente asunto, de acuerdo con este enfoque, el lugar en el que Xyrality realizó la prestación ficticia a X, de conformidad con el artículo 44 de la Directiva del IVA, estaría situado en Irlanda, dado que X es un sujeto pasivo que recibió la prestación ficticia para las necesidades de su empresa. Afirmar, asimismo, que el lugar en el que X presta los servicios a los clientes finales, de conformidad con el artículo 45 de la Directiva del IVA, también se situaría en Irlanda.

CUATRO.- En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente:

- Pretende que se determinen las consecuencias de que X, con el consentimiento de Xyrality, haya enviado por correo electrónico confirmaciones de pedido que indicaban que se habían realizado compras con Xyrality en la tienda de aplicaciones y que mencionaban el precio bruto y el IVA alemán incluido en ese precio.

- Desea que se dilucide si Xyrality es, en virtud del artículo 203 de la Directiva del IVA, deudor del IVA mencionado en su nombre y con su consentimiento, dado que las confirmaciones de los pedidos en cuestión pueden constituir facturas, en el sentido de dicha disposición.

## → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) En circunstancias como las del litigio principal, en las que un sujeto pasivo alemán (el desarrollador) prestó servicios por vía electrónica, antes del 1 de enero de 2015, a personas que no son sujetos pasivos (clientes finales), establecidas en el territorio [de la Unión], a través de una tienda de aplicaciones de un sujeto pasivo irlandés, ¿debe aplicarse el artículo 28 de la Directiva [del IVA], con la consecuencia de que el sujeto pasivo irlandés sea tratado como si hubiera recibido dichos servicios del desarrollador y los hubiera prestado a los clientes finales, dado que la tienda de aplicaciones no mencionaba al desarrollador como proveedor del servicio ni mencionaba el IVA alemán hasta que expedía la confirmación del pedido para el cliente final?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿se considera que el lugar de prestación del servicio ficticio prestado por el desarrollador a la tienda de aplicaciones, en virtud del artículo 28 de la Directiva [del IVA], está en Irlanda, con arreglo al artículo 44 de la citada Directiva, o bien en [Alemania], con arreglo al artículo 45 de dicha Directiva?

3) Si, según las respuestas dadas a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, el desarrollador no ha prestado ningún servicio en [Alemania], ¿nace para el desarrollador una deuda tributaria por el IVA alemán en virtud del artículo 203 de la Directiva [del IVA] porque, según lo estipulado contractualmente, la tienda de aplicaciones lo nombró como proveedor en sus confirmaciones de pedido enviadas por correo electrónico a los clientes finales y mencionó el IVA alemán, a pesar de que los clientes finales no tienen derecho a deducir el IVA soportado?»





## → DECLARACIÓN-FALLO

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) El artículo 28 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 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que,

cuando un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro hubiese prestado, antes del 1 de enero de 2015, servicios por vía electrónica a personas que no tenían la condición de sujetos pasivos, establecidas en el territorio de la Unión Europea, a través de una tienda de aplicaciones puesta a disposición por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, no puede excluirse la aplicación de dicho artículo 28 por el mero hecho de que las confirmaciones de pedido remitidas por este último sujeto pasivo a los clientes finales designasen al primer sujeto pasivo como el prestador de los servicios e indicasen el tipo del impuesto sobre el valor añadido aplicable en el Estado miembro de establecimiento de este último.

2) La Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8, debe interpretarse en el sentido de que,

cuando se considere que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro ha recibido y realizado personalmente una prestación de servicios en virtud del artículo 28 de dicha Directiva, el lugar de la prestación de los servicios efectuada ficticiamente a ese sujeto pasivo por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro debe determinarse con arreglo al artículo 44 de la expresada Directiva.

3) El artículo 203 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8, debe interpretarse en el sentido de que,

«cuando un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro ha prestado servicios por vía electrónica a personas que no tenían la condición de sujetos pasivos, establecidas en el territorio de la Unión, a través de una tienda de aplicaciones puesta a disposición por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, de modo que se considere que este último sujeto pasivo recibió esas prestaciones de servicios y las prestó a los clientes finales, el primer sujeto pasivo no puede considerarse deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en su Estado miembro de establecimiento en virtud de dicho artículo 203 por el hecho de que, en las confirmaciones de pedido remitidas a los clientes finales, se designase, con su consentimiento, a ese primer sujeto pasivo como el prestador de los servicios y se indicase el tipo del IVA aplicable en su Estado miembro de establecimiento.

👉 **IVA. 3º Asunto C-234-23. Sala Décima. ST 23.10.2025**

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

«Procedimiento prejudicial. Directiva 2006/112/CE — Artículo 138, apartado 1 — Directiva 2008/9/CE — Artículo 4, letra b) — Devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución — Prestación principal y prestación accesoria — Escisión artificial de una prestación única — Inexistencia de traslado del objeto de la entrega»»





## → Objeto del asunto

Interpretación de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 44, p. 23).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Brose Prievidza, spol. s r. o., sociedad establecida en Eslovaquia, y el Director de la Dirección de Recursos y Gestión en Materia Tributaria y de Seguridad Social de la Ciudad de Sofía de la Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación (Bulgaria) en lo sucesivo, «Director de la Administración Tributaria»), en relación con el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que ha gravado la entrega de un equipo]

## → MARCO JURÍDICO

### ■ Derecho de la Unión

Directiva 2006/112/CE: artículo 14, apartado 1; artículo 20, párrafo primero; artículo 138, apartado 1; artículo 169, letra a); artículo 170; artículo 171, apartado 1. Directiva 2008/9: artículo 1; artículo 2; artículo 4.

### ■ Derecho búlgaro

Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo ZDDS. Orden n.º N-9 (en lo sucesivo, «Orden n.º N-9»))

## → LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- **Brose Prievidza** es una sociedad domiciliada y registrada a efectos del IVA en Eslovaquia. Su actividad consiste, en particular, en la producción de elevalunas y de módulos de puertas para vehículos automóviles. Para la fabricación de estos productos, compra componentes a Integrated Micro-Electronics Bulgaria EOOD (en lo sucesivo, «IME Bulgaria»), una empresa establecida en Bulgaria. El órgano jurisdiccional remitente califica el suministro de dichos componentes por esta última a Brose Prievidza de entregas intracomunitarias.

DOS.- Brose Fahrzeugteile SE & Co. KG (en lo sucesivo, «**Brose Coburg**») es una sociedad establecida en Alemania y registrada a efectos del IVA en Alemania y en Bulgaria. De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, al igual que Brose Prievidza, forma parte del grupo Brose, que produce, en particular, sistemas mecánicos para las carrocerías y los interiores de vehículos, destinados a fabricantes de automóviles. . Brose Coburg encargó a IME Bulgaria un equipo específico para la fabricación de componentes que debían integrarse en estos sistemas. El 14 de mayo de 2020, IME Bulgaria facturó la venta de dicho equipo a Brose Coburg. Aunque el citado equipo se convirtió en propiedad de esta última, permaneció en las instalaciones de IME Bulgaria, que lo utiliza exclusivamente para fabricar los componentes antes mencionados, destinados a Brose Prievidza. El 7 de junio de 2021, Brose Coburg vendió ese mismo equipo a **Brose Prievidza**. A estos efectos, emitió una factura relativa a la venta de un equipo de herramientas denominado «Conjunto de husillos conforme al anexo S-T 08-P-9965 - Soporte de piezas en un sistema automático de soldadura» (en lo sucesivo, «equipo controvertido»), por un importe neto de 62 000 euros, más el IVA búlgaro, que fue abonado. El equipo controvertido



permaneció en las instalaciones de IME Bulgaria a efectos de la fabricación de esos componentes.

El 10 de marzo de 2022, **Brose Prievidza** solicitó, respecto del período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, la devolución de dicho IVA. Mediante resolución de compensación y de devolución de 15 de julio de 2022, la citada solicitud fue desestimada. Esta resolución fue confirmada por el Director de la Administración Tributaria. El Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de la Ciudad de Sofía (Bulgaria) desestimó el recurso interpuesto por **Brose Prievidza** contra dicha resolución de compensación y devolución. El referido tribunal consideró, en esencia, que dado que la entrega del equipo controvertido era accesoria a las entregas intracomunitarias de los componentes producidos por IME Bulgaria, debía estar sujeta al mismo régimen fiscal. Señaló que estas dos operaciones se habían dividido artificialmente. Así, en virtud del artículo 53, apartado 1, de la ZDDS, la entrega de este equipo debería haber estado sujeta a un tipo impositivo cero, de modo que **Brose Coburg** no debería haber mencionado el IVA en la factura relativa a la entrega de dicho equipo. Por lo tanto, de conformidad con el artículo 1, apartado 2, de la Orden n.º N-9, que transpone al Derecho búlgaro el artículo 4, letra b), de la Directiva 2008/9, Brose Prievidza no tiene derecho a la devolución del IVA que había pagado.

**Brose Prievidza** impugnó esta resolución ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Bulgaria), que es el órgano jurisdiccional remitente

#### → CUESTIÓN [PREJUDICIAL] PLANTEADA

«¿Existe, de conformidad con la Directiva 2008/9, un derecho a la devolución del IVA pagado, que solicita el destinatario de una entrega de utillaje ("tooling"), si el objeto de la entrega no ha salido del territorio del Estado miembro del proveedor y la entrega [de ese utillaje] se ha separado artificialmente de las entregas intracomunitarias de bienes fabricados con este utillaje, dirigidas al mismo destinatario?»

#### → DECLARACIÓN-FALLO

el Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara:

El artículo 4, letra b), de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, en relación con los artículos 138, apartado 1, y 171 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, debe interpretarse en el sentido de que,

«se opone a que se deniegue la devolución del impuesto sobre el valor añadido que haya gravado la entrega de un equipo a un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro distinto del Estado miembro de compra de dicho bien cuando el citado equipo no haya salido físicamente del territorio del Estado miembro de su proveedor, salvo que, habida cuenta de todas las circunstancias que caractericen las operaciones en cuestión, deba considerarse que esa entrega forma parte de una única prestación económica indisociable o que es accesoria a una prestación principal constituida por



entregas intracomunitarias de bienes producidos mediante el referido equipo y destinados a ese sujeto pasivo»

## 👉 IVA. 4º Asunto C-535/24. Sala Séptima. ST 02.10.2025

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

«Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Prestaciones de servicios a título oneroso — Artículo 24, apartado 1 — Prestación de servicios — Artículo 26, apartado 1, letra b) — Prestación de servicios a título gratuito asimilable a una prestación de servicios a título oneroso — Cobro de créditos — Cobro de un crédito en favor de un tercero»

### → Objeto del asunto

Interpretación de los artículos 24, apartado 1, y 26, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»)

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Svilosa AD y el Director de la Sección de Recursos y Asuntos Fiscales y de la Seguridad Social de Veliko Tarnovo (Bulgaria) (en lo sucesivo, «Direktor»)] en relación con una liquidación referente al impuesto sobre el valor añadido (IVA).

### → MARCO JURÍDICO

#### ■ Derecho de la Unión

Directiva del IVA: artículo 2, apartado 1, letra c); artículo 24, apartado 1; artículo 26, apartado 1.

#### ■ Derecho búlgaro

Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (DV n.º 97, de 5 de diciembre de 2017; en lo sucesivo, «ZDDS»). Ley de Obligaciones y Contratos (DV n.º 275, de 22 de noviembre de 1950; en lo sucesivo, «ZZD»)

### → LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- **Svilosa** es una sociedad mercantil establecida en Bulgaria que actúa principalmente como sociedad de cartera. El 15 de diciembre de 2022, esta sociedad fue objeto de una inspección tributaria relativa, entre otras cosas, a los ejercicios fiscales en concepto de IVA comprendidos entre el 1 de diciembre de 2016 y el 31 de diciembre de 2020. Durante dicha inspección, se comprobó que **Svilosa había deducido el IVA soportado por prestaciones que tenían por objeto servicios jurídicos** efectuados por bufetes de abogados establecidos en los Estados Unidos.

**Dichos servicios jurídicos** tenían por objeto recuperar las cantidades pagadas en relación con un préstamo concedido por Svilosa a la **Fundación Mirza teb, mir za men** (en lo sucesivo, «Fundación») para la organización de un concierto destinado a recaudar fondos en favor de los niños afectados por la guerra. El importe del préstamo no se había ingresado en la cuenta de la Fundación, sino que se había puesto directamente a disposición de personas y sociedades que debían encargarse de organizar dicho concierto. Finalmente, este último no se llegó a celebrar, por razones no imputables a la Fundación, por lo que Svilosa recurrió



a los servicios de bufetes de abogados para demandar a esas diversas personas que habían incumplido sus compromisos.

DOS.- Al término de la inspección tributaria, la Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Recaudación de Veliko Tarnovo (Bulgaria) dictó una liquidación, el 9 de noviembre de 2023. Dicha liquidación fue confirmada por el Direktor, **que decidió que Svilosa debía abonar, en concepto de IVA**, un importe de 517.976,16 levas búlgaras (BGN) (aproximadamente 260.000 euros), más intereses. A este respecto, el Direktor consideró que la Fundación había apoderado a un representante legal de Svilosa para que la representara en las relaciones con los bufetes de abogados en cuestión y que Svilosa había financiado las prestaciones de estos últimos, sin por ello haber sido retribuida por la Fundación. Así pues, **considera que Svilosa prestó servicios a título gratuito a la Fundación.**

**Svilosa** interpuso recurso contra dicha resolución ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo (Bulgaria), que es el tribunal remitente. Dicho tribunal estima que el ejercicio de un poder de representación no debe considerarse una prestación de servicios. Por otra parte, en su opinión, la Fundación no encargó a **Svilosa**, sino a una persona física, que la representara. Asimismo, señala que las facturas de los servicios prestados por los bufetes de abogados se dirigieron a **Svilosa** y que esta asumió también el coste de tales servicios. Además, manifiesta que la financiación y la elección de esos bufetes, que representaban a la Fundación ante los tribunales norteamericanos, se realizaron en interés directo de esta última, así como en interés indirecto de Svilosa como acreedora de la Fundación. Señala también que una parte del importe adeudado por la Fundación, que había podido recuperarse como consecuencia de las medidas adoptadas por los bufetes de abogados, fue ingresada directamente en la cuenta de Svilosa. Ese reembolso fue tratado como una amortización por las partes del contrato de préstamo.

#### → CUESTIÓN [PREJUDICIAL] PLANTEADA

«¿Comprenden el concepto de "prestación de servicios" en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Directiva [del IVA], o bien la expresión "prestación de servicios a título gratuito" en el sentido del artículo [26], apartado 1, letra b), de dicha Directiva, las actuaciones jurídicas o de otro tipo emprendidas sin mediar mandato ni representación por una persona dada de alta a los efectos del sistema común del [IVA] y con las cuales se pretende, con carácter directo, cobrar un crédito a favor de un tercero y, con carácter indirecto, satisfacer el crédito obligacional, que asiste a la persona dada de alta que actúa, frente a la persona en cuyo interés directo se emprendieron dichas actuaciones controvertidas?»

#### → DECLARACIÓN-FALLO

El Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

«Los artículos 2, apartado 1, letra c), y 26, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no están comprendidos en la calificación de «prestación de servicios a título oneroso» o no son asimilables a este concepto, en el sentido de esas disposiciones, los actos realizados por un acreedor para cobrar su crédito en una situación en la que dichos actos se realizaron sin mediar encargo ni mandato por parte del deudor»







## 👉 IVA. 5º Asunto C-232/24. Sala Primera. ST 00.00.0000

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

«Procedimiento prejudicial. Directiva 2006/112/CE — Operaciones imponibles — Exención relativa a la concesión de créditos — Artículo 135, apartado 1, letra b) — Exención relativa a las operaciones financieras — Cobro de créditos— Artículo 135, apartado 1, letra d) — Factoring mediante cesión de créditos — Factoring pignoraticio»

### → Objeto del asunto

Interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 9, apartado 1, y 135, apartado 1, letras b) y d), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio relativo al tratamiento, a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de diferentes comisiones percibidas por la sociedad A Oy, demandante en el litigio principal, en el marco de las actividades de factoring realizadas por esta]

### → MARCO JURÍDICO

#### ■ Derecho de la Unión

Directiva del IVA: artículo 1, apartado 2; artículo 2: artículo 9; artículo 135, apartado 1.

#### ■ Derecho finlandés

Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (1501/1993)], de 30 de diciembre de 1993 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»)

### → LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- La demandante en el litigio principal:

- Es una sociedad finlandesa que presta servicios de factoring. Sus clientes recurren a ella con el fin de disponer inmediatamente de los fondos correspondientes a créditos no vencidos, delegándole las operaciones de cobro correspondientes. Los créditos que son objeto de factoring son créditos no impugnados.

- presta, por una parte, servicios de factoring pignoraticio, que adopta la forma de un crédito que se concede a sus clientes sobre la base de créditos por facturas, con el límite de un importe global determinado en función del nivel de riesgo que presenta la actividad de esos clientes. En este contexto, se encarga de los recordatorios de pago y del cobro voluntario de los créditos pignorados. Por otra parte, la demandante en el litigio principal ofrece servicios de factoring mediante cesión de créditos, que adopta la forma de compra a sus clientes de créditos por facturas de su elección hasta un importe máximo, definido en función de la evaluación del riesgo que presenta la actividad de los clientes.

El Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Finlandia), que es el órgano jurisdiccional remitente, precisa que, a diferencia del factoring pignoraticio, en el que el cliente sigue asumiendo el riesgo de impago, el factoring mediante cesión de créditos implica la cesión de los créditos al factor y, por lo tanto, la transferencia a este del riesgo de impago.



Los contratos que vinculan a la demandante en el litigio principal con sus clientes estipulan que esta perciba de su parte distintas comisiones, entre ellas una «comisión de financiación», que se paga por anticipado y representa un porcentaje de cada crédito. El importe de esta comisión es tanto más elevado, por una parte, cuanto menor es la calificación crediticia del cliente y de las personas frente a las que este tiene los créditos y, por otra parte, cuanto mayor es el plazo de pago de las facturas. A esta comisión se añaden la «comisión de apertura» y otras comisiones.

DOS.- El Tribunal Económico-Administrativo (Finlandia) remitió a la demandante en el litigio principal un dictamen previo que abarcaba el período comprendido entre el 25 de octubre de 2022 y el 31 de diciembre de 2023, en el que indicaba que las comisiones que había percibido por sus actividades de factoring pignoraticio y de factoring mediante cesión de créditos estaban sujetas al IVA en la medida en que constituían la contraprestación de un servicio de gestión y de cobro de créditos por facturas. En cambio, dicho tribunal consideró que la comisión de financiación y otras comisiones representaban en parte la contraprestación de un servicio financiero exento de IVA. Más concretamente, Dicho estimó que, dado que la demandante en el litigio principal gestiona los créditos por facturas, controla los pagos efectuados por este concepto y se hace cargo del cobro de dichos créditos, tanto el factoring pignoraticio como el factoring mediante cesión de créditos constituyen servicios sujetos al IVA. No obstante, en la medida en la demandante en el litigio principal proporciona financiación a sus clientes dentro de un límite específico para cada uno de ellos, dicho tribunal consideró que determinadas comisiones, entre ellas la comisión de financiación, se abonaban a cambio de un servicio financiero de concesión de crédito, exento de IVA, y que la comisión de apertura debía, por su parte, dividirse en una parte sujeta al IVA y una parte exenta de IVA, correspondiente a la apertura y puesta en marcha de un sistema de financiación garantizado mediante créditos por facturas.

La demandante en el litigio principal interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente un recurso por el que solicita la anulación parcial de dicho dictamen previo, al considerar que todas las comisiones estaban sujetas al IVA. En su opinión, solo podría, en su caso, considerarse la contraprestación de un servicio financiero exento de IVA la comisión «de disponibilidad», que constituye un porcentaje del límite de financiación que puede ponerse a disposición de cada cliente.

#### → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) Cuando una sociedad de *factoring* compra a un cliente créditos facturados de vencimiento futuro, de manera que el riesgo de impago de dichos créditos se transmite del cliente a la sociedad (*factoring* en forma de cesión de créditos):

- a) ¿debe considerarse la comisión de financiación facturada por la sociedad por cada crédito objeto del acuerdo, expresada en forma de porcentaje, como un factor de corrección del precio de compra en relación con la cesión de créditos, o como otra partida no comprendida en el ámbito de aplicación de la [Directiva del IVA], o
- b) deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), y 9 de la Directiva del IVA en el sentido de que la sociedad realiza para su cliente, a cambio de la comisión de financiación mencionada en la letra a) de la primera cuestión, una prestación de servicios a título oneroso sujeta a la Directiva del IVA?





2) ¿Debe considerarse la comisión de apertura fija facturada al cliente en el contexto del *factoring* en forma de cesión de créditos por la apertura y puesta en marcha del proceso de *factoring*, la contrapartida de una prestación de servicios al cliente comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA?

3) En caso de que las remuneraciones mencionadas en las dos primeras cuestiones prejudiciales, facturadas en el contexto del *factoring* en forma de cesión de créditos, deban considerarse la contrapartida de la prestación de un servicio comprendida en el ámbito de aplicación de la [Directiva del IVA]:

a) ¿deben interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra b), de la [Directiva del IVA], relativo a la concesión de créditos, o el artículo 135, apartado 1, letra d), [de dicha Directiva], que versa sobre las operaciones relativas a pagos o créditos, en el sentido de que la comisión de financiación o la comisión de apertura facturadas al cliente constituyen la contrapartida de la prestación de un servicio exento, o

b) ¿debe interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra d), de la [Directiva del IVA] en el sentido de que se trata de la contrapartida por el cobro de créditos, que debe considerarse una prestación de servicios sujeta al impuesto, o de la contrapartida de otras prestaciones de servicios sujetas al impuesto?

4) Cuando una sociedad de *factoring* ofrece financiación a sus clientes mediante la concesión de un crédito de manera que los créditos facturados del cliente sirven de garantía para la financiación que concede la sociedad (*factoring* en forma de financiación de facturas):

a) ¿deben interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra b), de la [Directiva del IVA], relativo a la concesión de créditos, o el artículo 135, apartado 1, letra d), [de dicha Directiva], que versa sobre las operaciones relativas a pagos o créditos, en el sentido de que la comisión de financiación facturada al cliente por cada crédito objeto del acuerdo y la comisión fija de apertura que se carga por la apertura y puesta en marcha del acuerdo de *factoring* constituyen, al menos parcialmente, la contrapartida de la prestación de un servicio exento, o

b) ¿debe interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra d), de la [Directiva del IVA] en el sentido de que se trata de la contrapartida por el cobro de créditos, que debe considerarse una prestación de servicios sujeta al impuesto, o de la contrapartida de otras prestaciones de servicios sujetas al impuesto?

5) En caso de que la comisión de financiación o la comisión de apertura facturadas en el contexto del *factoring* en forma de cesión de créditos o del *factoring* en forma de financiación de facturas, de conformidad con las [cuestiones prejudiciales tercera o cuarta], deban considerarse en su totalidad como la contrapartida de una prestación de servicios sujeta al impuesto, ¿es la sujeción al impuesto de dicho servicio en virtud de la Directiva lo suficientemente clara y precisa como para que pueda reconocerse su efecto directo a petición del sujeto pasivo, aunque la exención del impuesto prevista en la Ley del IVA nacional comprenda también, además de la concesión de créditos, las demás formas de financiación?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:



1) Los artículos 2, apartado 1, letra c), y 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que,

«por lo que respecta a una actividad de factoring mediante cesión de créditos, en la que el factor libera al cliente de las operaciones de cobro de créditos y del riesgo de impago de estos,

- la comisión de financiación que remunera el servicio de cobro de créditos, cuyo valor es más elevado cuanto más largo es el plazo de pago y cuanto más alto es el nivel de riesgo que este asume, y

- la comisión de apertura pagada por el cliente, que corresponde al importe a tanto alzado abonado por la puesta en marcha de un sistema de factoring y cubre, en particular, el coste de las gestiones necesarias para cumplir las obligaciones derivadas de la legislación aplicable en materia de blanqueo de capitales,

constituyen el contravalor efectivo de prestaciones de servicios comprendidas en el ámbito de aplicación de la citada Directiva»

2) El artículo 135, apartado 1, letras b) y d), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que,

- la comisión de financiación que remunera el servicio de cobro de créditos, cuyo valor es más elevado cuanto más largo es el plazo de pago y cuanto más alto es el nivel de riesgo asumido por el factor, y

- la comisión de apertura pagada por el cliente, que corresponde al importe a tanto alzado abonado por la puesta en marcha del sistema de factoring y cubre, en particular, el coste de las gestiones necesarias para cumplir las obligaciones derivadas de la legislación aplicable en materia de blanqueo de capitales, percibidas por el factor en el marco de una actividad de factoring mediante cesión de créditos como la mencionada en la respuesta dada en el punto 1 del fallo o de factoring pignoraticio, caracterizada por el hecho de que el factor se encarga del cobro de los créditos en cuestión que, sin ser transferidos a dicho factor, se utilizan como garantía de la financiación que este proporciona al cliente, constituyen la contrapartida de una prestación única e indivisible de cobro de créditos sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

3) El artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la excepción relativa al «cobro de créditos» prevista en dicha disposición tiene carácter incondicional y suficientemente preciso para tener efecto directo y, por ende, puede ser invocada por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado.

#### ➔ Impuestos Especiales (IES)

#### 👉 IES. Asunto T-614/24. Sala Prejudicial. ST 22.10.2025

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





«Procedimiento prejudicial. Armonización de las legislaciones fiscales — Directiva 92/83/CEE —Armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas —Impuestos especiales — Alcohol etílico — Exenciones — Artículo 27, apartado 1, letra e) — Preparación de aromatizantes del alcohol etílico para la elaboración de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 % — Facultad de los Estados miembros de imponer condiciones a estas exenciones»

## → Objeto del asunto

Interpretación del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 21).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre AROCO, spol. s r. o. y la Dirección General de Aduanas (República Checa), en relación con la negativa de esta última a eximir de impuestos especiales el alcohol etílico incluido en la composición de los aromatizantes vendidos por dicha sociedad]

## → MARCO JURÍDICO

### ■ Derecho de la Unión

Directiva 92/83: artículo 19, apartado 1; artículo 20, primer guion; artículo 27, apartado 1. Directiva 92/12/CEE: artículo 24; capítulo 22 de la NC, partidas 2207 y 2208; capítulo 33 de la NC; punto 1 del documento del Comité de Impuestos Especiales titulado «Orientaciones adoptadas en la reunión de los días 12, 13, y 14 de noviembre de 2003» (documento CED n.º 458, de 19 de noviembre de 2003), «las delegaciones aceptan casi por unanimidad que la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva [92/83] se aplique desde la producción o la importación de los aromatizantes de los códigos NC 1302 1930, 2106 9020 y 3302, en las versiones vigentes en la fecha de adopción de la[s] presente[s] [Orientaciones]».

### ■ Derecho checo: Ley n.º 353/2003 relativa los Impuestos Especiales.

## → LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- AROCO es una sociedad mercantil checa que produce aromatizantes, colorantes alimentarios aditivos de confitería a partir de alcohol etílico. En particular, vende aromatizantes incluidos en la partida 330210 de la NC que contienen alcohol etílico (en lo sucesivo, «aromatizantes en cuestión»). Estos aromatizantes se emplean para aromatizar alimentos y bebidas no alcohólicas y se utilizan habitualmente en botellas pequeñas.

DOS.- A raíz de una inspección tributaria, la Administración tributaria, mediante liquidaciones complementarias emitidas el 25 de mayo de 2021, impuso a la demandante en el litigio principal impuestos especiales sobre el alcohol etílico incluido en la composición de los aromatizantes en cuestión, correspondientes al período fiscal comprendido entre enero de 2016 y junio de 2017, por un importe total de 736.155 coronas checas (CZK) (aproximadamente 29988 euros), más una multa coercitiva de 147231 CZK (aproximadamente 5997 euros).

La Administración tributaria denegó a la recurrente en el litigio principal la exención de los impuestos especiales sobre el alcohol etílico incluido en la composición de los aromatizantes





en cuestión, que esta había invocado, basándose en que dichos aromatizantes se habían vendido no solo a usuarios, en el sentido del artículo 3, letra i), de la Ley n.º 353/2003 relativa a los Impuestos Especiales, es decir, personas que habían recibido esos productos y los habían utilizado para la preparación de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas con un grado alcohólico volumétrico no superior al 1,2 %, sino también a personas que no tenían la condición de usuarios, en particular cadenas de venta al por menor que posteriormente revendieron dichos aromatizantes a usuarios.

TRES.- La recurrente en el litigio principal presentó una reclamación contra las liquidaciones complementarias emitidas por la Administración tributaria, que fue desestimada.

Mediante sentencia de 13 de abril de 2023, el Tribunal Municipal de Praga (República Checa) desestimó el recurso interpuesto por la recurrente en el litigio principal contra dicha resolución desestimatoria. El referido órgano jurisdiccional consideró, en esencia, que la exención de impuestos especiales sobre el alcohol etílico incluido en la composición de los aromatizantes solo podía concederse si esos aromatizantes se vendían a usuarios, en el sentido del artículo 3, letra i), de la Ley n.º 353/2003 relativa a los Impuestos Especiales, lo que implicaba que dichos aromatizantes no fueran revendidos por sus adquirentes, sino que estos los utilizaran efectivamente para la preparación de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no excediera del 1,2 %. Estimó, además, que esta limitación de la exención de los impuestos especiales era compatible con el objetivo de la Directiva 92/83 en la medida en que tenía por objeto evitar cualquier fraude, evasión o abuso.

La recurrente en el litigio principal interpuso un recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (República Checa), que es el órgano jurisdiccional remitente.

#### → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Es compatible con la obligación del Estado miembro de hacer efectiva la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva [92/83], el hecho de supeditar la exención de aromatizantes (aromas que contienen alcohol etílico, incluidos en la partida NC 330210), a que dichos aromas se hayan utilizado para la elaboración de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %, y no solo estén destinados a tal fin?

2) ¿Puede un Estado miembro, de acuerdo con el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83, fijar las condiciones de exención del impuesto con el fin de garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y de evitar posibles fraudes, evasiones y abusos, si tales condiciones implican que la exención solo puede ser solicitada por la primera persona que adquirió aromas en la salida de estos de un régimen suspensivo y que los utilizó, ella misma y de forma demostrable, para la elaboración de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %?»

#### → DECLARACIÓN-FALLO

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Prejudicial)



declara: El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, debe interpretarse en el sentido de que,

«se opone a una normativa nacional que supedita la exención de los impuestos especiales sobre el alcohol etílico incluido en la composición de los aromatizantes comprendidos en la partida 330210 de la nomenclatura combinada que figura en el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, modificado por el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/1754 de la Comisión, de 6 de octubre de 2015, a un uso probado de dichos aromatizantes para la preparación de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %, y no a la circunstancia de que dichos aromatizantes estén destinados a tal fin»

❖ II.II.2. NOVIEMBRE/2025

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

👉 **IVA. 1º Asunto C-639/24. Sala Séptima. ST.13.11.2025**

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

«Procedimiento prejudicial - Directiva 2006/112/CE — Artículo 138, apartado 1 — Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 — Artículo 45 bis — Requisitos de exención de las entregas intracomunitarias de bienes — Presunción — Pruebas exigidas»

➔ **Objeto del asunto**

Interpretación del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 311, p. 3) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y del artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2011, L 77, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 311, p. 10) (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución n.º 282/2011»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre FLO veneer d.o.o. y el Ministerio de Hacienda de la República de Croacia, Departamento Independiente para el Procedimiento Administrativo de Segundo Nivel; en lo sucesivo, «Ministerio de Hacienda») en relación con la exención de entregas intracomunitarias de bienes del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

➔ MARCO JURIDICO

■ **Derecho de la Unión**



Directiva del IVA: artículo 138, apartado 1.

Reglamento de Ejecución n.º 282/2011: artículo 45 bis.

Reglamento de Ejecución 2018/1912: considerandos 2 a 5

#### → LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- FLO VENEER es una sociedad mercantil establecida en Croacia que vende troncos de roble. Esta sociedad fue objeto de una inspección fiscal en la que se comprobó que había remitido facturas relativas a la entrega de troncos de roble a un adquirente en Eslovenia, correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2020. En el marco de dicha inspección fiscal, FLO VENEER presentó declaraciones escritas del adquirente, de conformidad con el artículo 45 bis, apartado 1, letra b), inciso i), del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, así como facturas, documentos que certificaban la expedición de los bienes y cartas de porte (CMR). Estas últimas están contempladas en el Convenio relativo al Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera, hecho en Ginebra el 19 de mayo de 1956, en su versión modificada por el Protocolo hecho en Ginebra el 5 de julio de 1978.

DOS.- El 8 de octubre de 2020, el Ministerio de Hacienda, Administración Tributaria, Agencia de Sisak (Croacia), emitió una liquidación del IVA, al considerar que FLO VENEER se había beneficiado ilegítimamente de una exención del IVA por las entregas de los bienes de que se trata. De la motivación de la liquidación practicada se desprende que, si bien dicho Ministerio no refutó que los bienes hubieran sido efectivamente transportados de Croacia a Eslovenia, consideró que los elementos de prueba aportados por FLO VENEER no demostraban que se cumplieran los requisitos de exención del IVA establecidos en el artículo 45 bis, apartado 1, letra b), del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. Mediante resolución del Ministerio de Hacienda de 4 de mayo de 2021, se desestimó la reclamación presentada por FLO VENEER contra dicha liquidación.

FLO VENEER interpuso recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Zagreb (Croacia), que es el órgano jurisdiccional remitente. Este sostiene que, al indicar de forma detallada la documentación relativa a las entregas exentas como entregas intracomunitarias, el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 permite a los sujetos pasivos demostrar más fácilmente que se cumplen los requisitos de exención de una entrega de bienes expedidos o transportados fuera de un Estado miembro pero dentro de la Unión Europea. Dicho órgano jurisdiccional observa que, con arreglo a esta disposición, se presume que concurren los requisitos de exención si las autoridades tributarias no pueden impugnar con éxito tal presunción. Señala que, no obstante, si el sujeto pasivo no dispone de la documentación contemplada en el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, debe demostrar, caso por caso, que se cumplen todos los requisitos exigidos para acogerse a la exención.

#### → CUESTIÓN [PREJUDICIAL] PLANTEADA

«¿Deben interpretarse el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, relativo a la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes, y el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, relativo a la prueba de la expedición o el transporte de los bienes a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero



dentro de la Unión, en el sentido de que debe denegarse a un proveedor la exención del IVA cuando no haya acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, o bien, en el supuesto de que el proveedor no disponga de elementos de prueba suficientes para fundamentar la presunción contemplada en el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, pero disponga, en cambio, de pruebas del traslado físico de los bienes a partir de un Estado miembro a otro Estado miembro, la autoridad tributaria está obligada a evaluar las pruebas aportadas y determinar la circunstancia relevante a efectos de la exención establecida en el artículo 138 de la Directiva del IVA, a saber, si los bienes han sido expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Unión?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

El artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, y el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, deben interpretarse en el sentido de que,

«por una parte, se oponen a que una exención del impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2018/1910, se deniegue únicamente porque no se hayan aportado los elementos de prueba de la existencia de una entrega intracomunitaria recogidos en el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución 2018/1912, y, por otra parte, imponen a las autoridades tributarias nacionales la obligación de apreciar todo elemento de prueba que se presente para determinar que los bienes han sido expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Unión Europea, fuera de los casos de presunción establecidos en el artículo 45 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución 2018/1912»

## 👉 IVA. 2º Asunto T-657/24.Tribunal General (Sala Prejudicial) . ST.26.11.2025)

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

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del IVA — Artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE — Exenciones relativas a otras actividades — Negociación de créditos — Actividad de intermediario de crédito — Calificación»

## → Objeto del asunto

Interpretación del artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1 ; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»



[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Versãofast, Unipessoal, Lda. y la Autoridad Tributaria y Aduanera (Portugal); en lo sucesivo, «Autoridad Tributaria») en relación con las actividades de intermediario de crédito ejercidas por dicha sociedad que la Autoridad Tributaria ha calificado como operaciones de negociación de créditos exentas del impuesto sobre el valor añadido (IVA).]

→ MARCO JURIDICO

### ■ Derecho de la Unión

Artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA que reproduce en esencia los términos del artículo 13, parte B, letra d), punto 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1 ; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

### ■ Derecho portugués

Código del Impuesto sobre el Valor Añadido), aprobado por el Decreto Legislativo n.º 394-B/84), de 26 de diciembre de 1984 (Diário da República, I serie-A, n.º 297, de 26 de diciembre de 1984), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- **Versãofast** es una sociedad de responsabilidad limitada portuguesa que, en el momento de los hechos del litigio principal, estaba registrada como sociedad dedicada al asesoramiento empresarial y de gestión y autorizada por el Banco de Portugal para ejercer actividades de intermediario de crédito por lo que está autorizada a presentar u ofrecer contratos de crédito a los consumidores, a prestarles asistencia mediante la realización de actos preparatorios u otros trabajos de gestión precontractual en relación con contratos de crédito que no hayan sido presentados propuestos por ella misma o a celebrar contratos de crédito con los consumidores en nombre del prestamista. En este contexto, **Versãofast celebró contratos de vinculación con varias entidades de crédito portuguesas**, entre ellas Caixa Geral de Depósitos, S. A. (en lo sucesivo, «CGD»).

Dichos contratos se refieren al ejercicio de actividades de intermediario de crédito de **Versãofast** para estas entidades de forma independiente. Dichas actividades consisten, en particular, en buscar y captar a clientes potenciales para créditos inmobiliarios, en prestar asistencia a estos clientes para reunir la documentación necesaria para su solicitud de crédito, en proporcionarles información sobre los aspectos esenciales de la financiación, como el margen («spread»), la tasa anual equivalente (TAE) y la tasa de esfuerzo, en proceder a un primer análisis de la documentación remitida por los clientes para la tramitación de su solicitud, en remitir esta documentación a las entidades de crédito, en presentar a los clientes las ofertas de crédito de dichas entidades y en comunicarles la decisión final de la entidad cuya oferta hayan elegido. En cambio, **Versãofast no está facultada para celebrar, en nombre de las entidades de crédito**, contratos de crédito con los consumidores. Tampoco interviene en la definición de las condiciones de las ofertas de crédito, en la elección de los consumidores entre las diferentes ofertas ni en la decisión de las entidades de crédito de conceder los créditos.







DOS.- **Los contratos de vinculación** prevén que las entidades de crédito abonen a **Versãofast**, como contraprestación por sus actividades, una comisión correspondiente a un porcentaje del importe anual de los contratos de crédito inmobiliario celebrados gracias a su intermediación, ponderado por un índice de calidad de preparación de los expedientes. Si bien las actividades de intermediario de crédito de Versãofast y sus condiciones de retribución son idénticas para todas las entidades de crédito, las comisiones percibidas por esta no han estado sujetas al mismo régimen del IVA. Mientras que, por lo que respecta a la mayoría de estas entidades, **Versãofast** consideró que disfrutaba de la exención prevista en el artículo 9, punto 27, letra a), del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones de concesión y de negociación de créditos, abonó, por lo que respecta a las comisiones abonadas por CGD, el IVA al tipo del 23 %, que se sumó al importe de dichas comisiones.

TRES.- A raíz de una solicitud de **Versãofast** relativa a la devolución del IVA correspondiente al primer trimestre del año 2023, la Autoridad Tributaria inició un procedimiento de inspección al término del cual notificó a **Versãofast** propuestas de rectificación del IVA deducido durante los años 2019 a 2023. Consideró que las actividades de intermediario de crédito realizadas para CGD estaban exentas de IVA y, por tanto, que el IVA soportado correspondiente a dichas actividades no era deducible. En consecuencia, la Autoridad Tributaria giró a **Versãofast** liquidaciones de IVA por un importe total de 208.619,07 euros. El 5 de abril de 2024, **Versãofast** interpuso un recurso contra dichas liquidaciones ante el Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD), Portugal], que es el órgano jurisdiccional remitente.

En apoyo de su recurso, **Versãofast** sostiene que las actividades de intermediario de crédito realizadas para CGD no están comprendidas en la exención del IVA aplicable a la negociación de créditos, dado que no interviene en la aprobación de los créditos. Según Versãofast, sus actividades se limitan a dar a conocer y a explicar a los clientes potenciales los folletos publicados por CGD y las condiciones de los créditos inmobiliarios que esta ofrece, sin que pueda recomendar un crédito inmobiliario en lugar de otro. A este respecto, solo facilita información imparcial y objetiva a los clientes interesados. Por otra parte, aduce que no analiza la información recabada de esos clientes y que no puede en ningún caso celebrar contratos de crédito por cuenta de CGD. Por último, añade que las comisiones que percibe solo retribuyen la captación de clientes y no la negociación de créditos.

#### → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Es aplicable el artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, en lo que respecta a la expresión “negociación de créditos”, a la prestación de servicios de captación de clientes de créditos [inmobiliarios] para una entidad de crédito por parte de un sujeto pasivo, intermediario de crédito vinculado, que está constituido y opera de conformidad con el régimen jurídico acceso y ejercicio de la actividad de intermediario de crédito, cuando dichos servicios impliquen acumulativamente:

- a) la búsqueda proactiva de clientes potenciales de créditos [inmobiliarios] a través de una red de mediación inmobiliaria (REMAX);
- b) la puesta a disposición de los clientes potenciales de los folletos facilitados por el banco que contienen información financiera sobre los productos de crédito inmobiliario;





- c) la asistencia a estos clientes potenciales en la identificación de la documentación necesaria para solicitar una propuesta de crédito y la recopilación y revisión de esa documentación;
- d) la remisión de la solicitud de propuesta al banco;
- e) la recepción de las respuestas del banco;
- f) la elaboración de cuadros comparativos de las condiciones propuestas por los distintos bancos y reuniones con los clientes potenciales para analizar y aportar aclaraciones sobre aquellas y sobre aspectos esenciales de la financiación (como, por ejemplo, los diferenciales, el TAE o la tasa de esfuerzo);
- g) la comunicación de la decisión del banco a los clientes potenciales, y
- h) un modelo de retribución basado en una "comisión de éxito", en el que la contrapartida solo se devenga cuando se celebran efectivamente los contratos de crédito, en función del volumen de crédito contratado/intermediado?

2) ¿Sigue siendo aplicable la calificación de "negociación de créditos" incluso cuando el intermediario no tiene facultades para actuar en nombre del banco, ni influencia alguna en la determinación de las condiciones presentadas en los folletos y en las propuestas de crédito y el potencial adquirente del crédito es libre de contratar o no la financiación, así como de elegir la entidad con la que firmará el contrato?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Prejudicial) declara:

El artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que,

«la exención que establece para las operaciones de negociación de créditos se aplica a las actividades de un intermediario de crédito que busca y capta clientes para ofrecerles contratos de crédito inmobiliario, que les presta asistencia realizando actos previos a la celebración de los contratos, que se encarga de la comunicación con las entidades de crédito y que es retribuido por estas entidades en función del importe de los contratos de crédito celebrados gracias a su intermediación, y ello a pesar de que no está facultado para actuar en nombre de las entidades de crédito ni tiene influencia alguna en el contenido de las ofertas de crédito y de que los clientes siguen siendo libres de celebrar o no un contrato de crédito y de elegir la entidad de crédito con la que suscribirán el contrato»

## ➡ **Impuesto sobre Sucesiones y donaciones [ISD]**

### 👉 **ISD. Asunto C-142/24. Sala Primera. ST.13.11.2025**

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

«Procedimiento prejudicial - Libre circulación de capitales — Impuesto sobre sucesiones y donaciones — Gravamen de la transmisión de bienes que se efectúa con motivo de la





operación de constitución de una fundación inter vivos — Fundación familiar con sede en Liechtenstein — Coherencia del régimen fiscal»

## → Objeto del asunto

Interpretación del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3), en su versión modificada por el Acuerdo sobre la Participación de la República de Bulgaria y Rumanía en el espacio Económico Europeo (DO 2007, L 221, p. 15) (en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»)

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio Familienstiftung, fundación familiar con sede y dirección en Liechtenstein (en lo sucesivo, «Fundación»), y la Oficina Tributaria de Colonia-Oeste (Alemania) (en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la cuota tributaria del impuesto sobre donaciones adeudado por la fundación por el ejercicio 2014]

## → MARCO JURIDICO

■ Acuerdo EEE: artículo 1; artículo 6; artículo 31; artículo 40; anexo XII

■ Directiva 88/361: artículo 1, apartado 1

■ Derecho alemán:

- Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en la versión de la Ley de Aplicación de la Directiva sobre Cobro y de Modificación de Disposiciones Fiscales) en lo sucesivo, ErbStG.

## → LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- La Fundación, constituida en Liechtenstein en 2014 conforme a la legislación de ese país por la fundadora (la Sra. Y), que reside en Alemania, está dotada de personalidad jurídica y tiene por objeto promover y apoyar a los descendientes comunes de la fundadora y de su difunto esposo. Los beneficiarios condicionales de la Fundación (destinatarios) son la fundadora y los descendientes por consanguinidad de esta en línea recta descendente.

DOS.- Al ser creada, la Fundación fue dotada de patrimonio, del que podía disponer sin el acuerdo de la fundadora. En particular, los estatutos de la Fundación y sus disposiciones complementarias no conferían a la fundadora ni poder de decisión sobre la inversión y el uso del patrimonio de la Fundación ni la posibilidad de exigir la devolución de la totalidad o de parte de los activos.

TRES.- Según indica el órgano jurisdiccional remitente, la transmisión del patrimonio de la fundadora a la Fundación de conformidad con el acto fundacional de 2014 constituye una donación inter vivos, a efectos del artículo 7, apartado 1, punto 8, de la ErbStG, sujeta al impuesto sobre donaciones con arreglo al artículo 1, apartado 1, punto 2, de dicha Ley. En virtud del artículo 2, apartado 1, punto 1, de la ErbStG, la obligación tributaria establecida por dicha Ley nacerá, en particular, cuando, al realizarse la donación, el donante tenga la condición de nacional. La fundadora, cuyo domicilio estaba en Alemania al realizarse la donación, fue reputada de nacionalidad alemana de conformidad con el artículo 2, apartado 1, punto 1, segunda frase, letra a), de la ErbStG. Con arreglo al artículo 9, apartado 1, punto 2, de la ErbStG, el impuesto se devengó en la fecha de la transmisión patrimonial.



CUATRO.- Mediante escrito de 16 de abril de 2015, la Fundación informó a la Administración tributaria de su constitución y presentó la declaración del impuesto sobre donaciones, alegando que había sido constituida esencialmente en interés de la familia de la fundadora y que, en consecuencia, debía poder acogerse, en particular, al grupo impositivo I, con arreglo al artículo 15, apartado 2, de la ErbStG. Según la Fundación, el requisito de que las fundaciones familiares se constituyan «en el territorio nacional» que figura en dicha disposición no debía tenerse en cuenta, porque menoscaba la libre circulación de capitales a efectos del artículo 40 del Acuerdo EEE.

Mediante resolución de 22 de noviembre de 2018, la Administración tributaria liquidó el impuesto sobre donaciones de 2014 sin atender a la relación de parentesco que existía entre los adquirentes y la fundadora. Al calcular la cuota tributaria, aplicó el grupo impositivo III y un tipo de gravamen del 30 %.

Dado que la reclamación presentada por la Fundación el 19 de diciembre de 2018 fue desestimada por la Administración tributaria mediante resolución de 6 de enero de 2021, la Fundación interpuso recurso ante el Tribunal de lo Tributario de Colonia, (Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente el cual indica que, aunque la Fundación sea, según su objeto y sus estatutos, «fundación familiar» a efectos del artículo 15, apartado 2, primera frase, de la ErbStG, no le es aplicable el privilegio de los grupos impositivos que prevé dicha disposición, puesto que no se constituyó en el territorio nacional, es decir, en el territorio de la República Federal de Alemania. Señala que dicho privilegio le habría permitido acogerse al grupo impositivo I, a la deducción de una reducción superior por los nietos de la fundadora (de conformidad con el artículo 16, apartado 1, punto 3, de la ErbStG) de la base de cálculo de la cuota del impuesto sobre donaciones y a un tipo de gravamen del 19 %.

#### → CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Debe interpretarse el artículo 40 del [Acuerdo EEE] en el sentido de que se opone a una normativa nacional de un Estado miembro sobre tributación por el impuesto sobre sucesiones y donaciones que aplica el grupo III (el más oneroso) a la transmisión de bienes inter vivos a una fundación extranjera como consecuencia del acto fundacional de la fundación aun cuando la fundación se constituya esencialmente en interés de una familia o de determinadas familias (fundación familiar), mientras que, en un caso equivalente, para una fundación familiar nacional, dicho grupo se determina en función de la relación de parentesco que exista entre el transmitente (fundador) y aquel adquirente que según la escritura de constitución de la fundación tenga el parentesco más lejano con el transmitente, lo cual lleva a la aplicación de los grupos I o II (menos onerosos) a la fundación familiar nacional?»

#### → DECLARACIÓN - FALLO

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

«El artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, en su versión modificada por el Acuerdo sobre la Participación de la República de Bulgaria y Rumania en el Espacio Económico Europeo, debe interpretarse en el sentido de que, siempre que se respete el principio de proporcionalidad, no se opone a una normativa nacional que establece que, en la tributación por la transmisión de bienes a una fundación familiar, la relación de parentesco que exista entre el fundador y aquel adquirente que según la escritura de constitución de la fundación tenga el



parentesco más lejano con el fundador exclusivamente se tome en consideración respecto de las fundaciones residentes, que quedan sujetas a un impuesto sucesorio sustitutivo, lo cual lleva a la aplicación a dichas fundaciones de grupos impositivos menos onerosos que los que se aplican a las fundaciones familiares extranjeras, que no quedan sujetas a dicho impuesto»

## → **Impuesto sobre Sociedades** [IS]

### 👉 **IS. Asunto C-525/24. Sala Sexta. ST.27.11.2025**

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

«Procedimiento prejudicial — Artículo 63 TFUE — Libre circulación de capitales — Fiscalidad — Impuesto sobre sociedades correspondiente a los dividendos — Persona jurídica española, sujeto pasivo no residente en Portugal — Retención en la fuente — Exención — Exigencias de prueba — Certificado acreditativo de los requisitos de exención — Artículo 65 TFUE — Razones imperiosas de interés general— Eficacia de los controles fiscales — Recaudación eficaz del impuesto — Cooperación y asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros»

### → **Objeto del asunto**

Interpretación del artículo 63 TFUE

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio Santander Renta Variable España Pensiones, Fondo de Pensiones (en lo sucesivo, «Santander»), y la Autoridad Tributaria y Aduanera (Portugal; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la legalidad de la tributación de los dividendos percibidos por Santander, correspondientes a los años 2020 y 2021, mediante una retención en la fuente de carácter liberatorio]

→ MARCO JURIDICO

### ■ **Derecho internacional**

Artículo 10, apartados 1 y 2, del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993.

### ■ **Derecho de la Unión**

- Tratado FUE: artículos 63 y 65.
- Directiva (UE) 2016/2341: considerando 3; artículos 6, 45, y 50.
- Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010: considerando 7; artículo 1, artículo 2, apartado 1 letra a); artículo 5 apartado 1; artículo 10 apartado 1.
- Directiva 2011/16/UE: artículo 1, apartado 1; artículo 2, apartado 1; y capítulo II (sección I: artículo 5)

### ■ **Derecho portugués**

- Estatuto que regula los beneficios fiscales: (en lo sucesivo, EBF): artículo 16





- Código del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo CIRC): artículo 98, apartados 5 y 7.

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- Santander es una persona jurídica constituida con arreglo al Derecho español como fondo de pensiones con forma contractual y residencia fiscal en España que, durante los años 2020 y 2021 [no disponía de establecimiento permanente en Portugal] percibió dividendos por participaciones poseídas ininterrumpidamente desde al menos un año antes en sociedades residentes en Portugal. Dichos dividendos fueron gravados con el impuesto sobre sociedades al tipo del 25 %, recaudado mediante retención liberatoria en la fuente.

Tras haber solicitado la devolución de la diferencia entre el importe del impuesto así recaudado y el importe correspondiente al tipo impositivo del 15 % previsto en el Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993, Santander instó, por una parte, la anulación, por infracción del Derecho de la Unión, de los actos de retención en la fuente del impuesto sobre sociedades correspondiente a los años 2020 y 2021 y, por otra parte, el reconocimiento de su derecho a la devolución de la totalidad del impuesto, indebidamente soportado respecto de esos años, afirmando haber cumplido todos los requisitos establecidos en el artículo 16 del EBF.

DOS.- El Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo - CAAD), Portugal], que es el órgano jurisdiccional remitente, señala que el artículo 16 del EBF, en su versión aplicable a los años 2020 y 2021, fue adoptado a raíz de la sentencia de 6 de octubre de 2011, Comisión/Portugal (C-493/09, EU:C:2011:635), y que la exención de los fondos de pensiones no residentes está sujeta, desde 2012, a los mismos requisitos aplicables a los fondos de pensiones residentes.

Dicho órgano jurisdiccional:

- precisa, por una parte, que, para poder acogerse inmediatamente a la exención del impuesto sobre sociedades por los rendimientos percibidos en Portugal, los fondos de pensiones no residentes deben acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16, apartado 7, letras a), b) y c), del EBF antes de la fecha de puesta a disposición de los rendimientos, mediante la declaración contemplada en el artículo 16, apartado 8, del EBF.

- indica que de la lectura conjunta del artículo 16, apartado 8, del EBF y el artículo 98 del CIRC se desprende que los fondos de pensiones residentes en otro Estado miembro a los que no se haya aplicado la exención del impuesto sobre sociedades pueden solicitar la devolución del impuesto indebidamente soportado en Portugal, siempre que demuestren que se cumplen los requisitos materiales establecidos en el artículo 16 del EBF.

- señala que Santander afirma haber intentado sin éxito obtener la declaración a que se refiere el artículo 16, apartado 8, del EBF y considera que, dado que las exigencias del Derecho portugués no son oponibles a otro Estado miembro, Santander no puede exigir que la entidad encargada de su supervisión en España expida certificados con información que dicha entidad podría no estar facultada para expedir, en virtud de su propia normativa y de sus reglas internas.



- se pregunta, en particular a la luz de la sentencia de 6 de octubre de 2011, Comisión/Portugal (C-493/09, EU:C:2011:635), apartado 49, si los requisitos en materia de prueba establecidos en el artículo 16, apartados 7 y 8, del EBF pueden imponerse a los fondos de pensiones no residentes, sobre todo cuando no se exigen a un fondo de pensiones residente, y si, en un supuesto en que el contribuyente alegue no poder obtener tales pruebas, la Administración tributaria debe solicitarlas de oficio.

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) A efectos de la aplicación de la exención de retención en la fuente o de la devolución del impuesto retenido en la fuente, ¿son compatibles con el Derecho de la Unión Europea (en particular con la libre circulación de capitales establecida en el artículo 63 TFUE) los requisitos de prueba exigidos por el artículo 16, apartados 7 y 8, del EBF a los fondos de pensiones no residentes a efectos fiscales en Portugal?

2) En caso de que la demandante alegue que le está resultando difícil o imposible obtener tales pruebas de las autoridades de su Estado de residencia, ¿están obligadas las autoridades tributarias portuguesas a utilizar los mecanismos previstos, por ejemplo, en las Directivas 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, [relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO 1977, L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94),] o 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, [sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO 2008, L 150, p. 28),] para obtener la información exigida en el artículo 16, apartados 7 y 8, del EBF?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

El Tribunal de Justicia declara:

El artículo 63 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que:

- no se opone a que un Estado miembro exija que un fondo de pensiones no residente acredite el cumplimiento de los requisitos materiales establecidos para acogerse a la exención del impuesto retenido sobre los dividendos percibidos por ese fondo, presentando una declaración confirmada y certificada por las autoridades encargadas de la supervisión de dicho fondo en su Estado miembro de residencia, siempre que dichas autoridades dispongan de las facultades y competencias necesarias para emitir tal declaración, que esta pueda obtenerse en un plazo razonable y que no existan medidas que, siendo igualmente eficaces, sean menos restrictivas;
- se opone a que un Estado miembro exija que un fondo de pensiones no residente acredite el cumplimiento de los requisitos materiales establecidos para obtener la devolución del impuesto retenido sobre los dividendos percibidos por ese fondo, presentando una declaración confirmada y certificada por las autoridades encargadas de la supervisión de ese fondo en su Estado miembro de residencia

## → Impuestos Especiales (IES)

👉 **IES. 1º Asunto C-570/24. Sala Séptima. ST.20.11.2025**



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

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2008/118/CE — Artículo 8, apartados 1, letra a), inciso i), y 2 — Deudor del impuesto especial — Cantidad de alcohol etílico que faltaba en el haber de una sociedad — Administrador mandatario, de una sociedad, que incurrió en apropiación indebida omisión de asientos contables — Determinación del deudor del impuesto especial — Pluralidad de deudores — Efectos de una sentencia de un órgano jurisdiccional penal dictada en materia civil que reconoce únicamente la responsabilidad del administrador mandatario»

### → Objeto del asunto

Interpretación del artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), en relación con el apartado 2 de dicho artículo 8.

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Ecoserv SRL, una sociedad rumana en situación de insolvencia representada por una administradora concursal, esto es, Transilvania Master Insolv IPURL, y la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj, (Rumanía), la Administración Provincial de Hacienda de Bistrița-Năsăud (Rumanía) y el Servicio Tributario Municipal de Năsăud (Rumanía) (en lo sucesivo, denominadas conjuntamente «autoridades tributarias») en relación, en particular, con la validez de una liquidación tributaria que imponía a **Ecoserv** el pago de los impuestos especiales relativos a una cantidad faltante de alcohol etílico, por un importe total de 798.495 leus rumanos (RON).

### → MARCO JURIDICO

#### ■ Derecho de la Unión

Con efectos a partir del 13 de febrero de 2023, la Directiva 2008/118 fue derogada por la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO 2020, L 58, p. 4). No obstante, la Directiva 2008/118 sigue siendo aplicable *ratione temporis* a los hechos del litigio principal.

#### ■ Derecho rumano

Ley n.º 571/2003, sobre el Código Tributario, de 22 de diciembre de 2003, en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código Tributario»).

### → LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- **Ecoserv**, cuya actividad consiste, en particular, en la fabricación de productos químicos orgánicos de base, fue autorizada a producir alcohol etílico en régimen suspensivo de impuestos especiales, en el marco de un régimen de pruebas tecnológicas que debía llevarse a cabo durante un período comprendido entre febrero y abril de 2013. El 12 de noviembre de 2015, **Ecoserv** fue objeto de una inspección sin previo aviso en el marco de una investigación sobre delitos económicos. En dicha ocasión, las autoridades de la policía judicial rumana, en colaboración con las autoridades aduaneras rumanas, constataron que faltaba una cantidad de 21.909 litros de alcohol etílico del haber de **Ecoserv**, sin que los representantes de dicha empresa pudieran proporcionar explicaciones al respecto.



Mediante una liquidación tributaria de 4 de marzo de 2016, la Administración Provincial de Hacienda de Bistrița-Năsăud impuso a **Ecoserv** gravámenes adicionales, en virtud de la cantidad de alcohol etílico faltante, por un importe de 799.655 RON (aproximadamente 160.719 euros), en concepto de impuestos especiales, y por un importe de 278.244 RON (aproximadamente 55.923 euros), en concepto de impuesto sobre el valor añadido (IVA) (en lo sucesivo, «liquidación tributaria»). **Ecoserv** no impugnó dicha liquidación en vía administrativa ni en vía judicial, pero se le concedió, no obstante, el fraccionamiento del pago de dichos gravámenes.

DOS.- **Mediante sentencia de 8 de agosto de 2019**, el Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud, (Rumanía), pronunciándose en materia penal, condenó al administrador mandatario de **Ecoserv**, en particular, a dos penas de prisión, por evasión fiscal y por apropiación indebida, debido a que había vendido la cantidad de 21.909 litros de alcohol etílico en su propio beneficio y sin contabilizar dicha cantidad en los registros de **Ecoserv**. Por lo que respecta a la acción civil en el procedimiento que dio lugar a dicha sentencia, el Estado rumano, representado por la Agencia Tributaria (Rumanía), se había personado como actor civil y había solicitado la condena solidaria de **Ecoserv** y de su administrador mandatario a reparar el perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública. Pues bien, el Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud desestimó esta demanda por infundada en la medida en que se refería a **Ecoserv**. Declaró que el administrador mandatario de Ecoserv no había actuado en nombre ni en beneficio de esta última, de manera que, tanto desde un punto de vista penal como civil, este era el único responsable frente a las personas perjudicadas, extremo que fue posteriormente confirmado por el Tribunal Superior de Cluj (Rumanía), mediante sentencia de 2 de junio de 2020.

El 14 de julio de 2020, **Ecoserv** presentó ante las autoridades tributarias una solicitud de anulación de la liquidación tributaria, basándose en la **sentencia de 8 de agosto de 2019** del Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud. **Ecoserv** alegó que esta liquidación adolecía de un error grave y manifiesto. Asimismo, solicitó la restitución de los importes abonados en concepto de los gravámenes adicionales a su cargo. Por su parte, las autoridades tributarias interpusieron un recurso ante el Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud, para que se pronunciara en materia penal, mediante el cual impugnaron la ejecución de la parte de la sentencia dictada por este último el 8 de agosto de 2019 en materia civil. Alegaban que era preciso aclarar el alcance del fallo de dicha sentencia, habida cuenta de la desestimación de la pretensión de condena solidaria de Ecoserv, y sus efectos en las obligaciones tributarias de esta última.

A este respecto, el **17 de mayo de 2021**, Tribunal Superior de Cluj, que conocía de un recurso de apelación contra la sentencia dictada el 7 de abril de 2021 en materia penal por el Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud, declaró que, desde el punto de vista civil, el único responsable de los daños causados al Estado rumano era el administrador mandatario de Ecoserv. Por consiguiente, los importes abonados por Ecoserv a las autoridades tributarias antes del procedimiento penal que condujo a condenar a dicho administrador carecían de causa y debían reembolsarse. Habida cuenta de la negativa de las autoridades tributarias a dar curso a su solicitud de anulación de la liquidación tributaria, Ecoserv interpuso un recurso ante el Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud. Mediante **sentencia de 29 de octubre de 2021**, este último Tribunal, basándose en el artículo 49, apartado 1, letra c), del Código de





Procedimiento Tributario, estimó parcialmente la demanda de Ecoserv. Así pues, ordenó a las autoridades tributarias que declararan la nulidad parcial de la liquidación tributaria, en la medida en que se refería a la determinación de los gravámenes adicionales en materia de impuestos especiales y de IVA. Además, ordenó a dichas autoridades que reembolsaran a Ecoserv la cantidad que esta última había abonado en concepto de tales gravámenes adicionales, más los intereses correspondientes.

Tanto **Ecoserv** como las autoridades tributarias interpusieron recursos ante Tribunal Superior de Cluj, que es el órgano jurisdiccional remitente, contra **la sentencia dictada el 29 de octubre de 2021** por el Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud.

#### → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva [2008/118], en relación con el apartado 2 del mismo [artículo 8], relativo al concepto de deudor de los impuestos especiales, una persona jurídica que, para ser autorizada como depositario fiscal, ejerció una actividad de producción de alcohol etílico en régimen de pruebas tecnológicas bajo la supervisión de la autoridad aduanera territorial [y] respecto de la cual se constató que en su haber faltaba la cantidad de 21 909 litros de alcohol etílico con un grado alcohólico del 96,16 %?

2) [En unas circunstancias en las que,] con posterioridad a la emisión de una liquidación tributaria -por la que se establecieron a cargo de dicha persona jurídica impuestos especiales adicionales e IVA correspondientes a la cantidad de alcohol etílico que faltaba- que no fue impugnada en vía administrativa, se declaró, mediante una sentencia penal que adquirió firmeza, que la única persona responsable del perjuicio causado a la Hacienda Pública era el administrador de hecho (director general) de dicha sociedad, quien, durante el período comprendido entre febrero y junio de 2013, con idéntica intención delictiva, vendió la cantidad de 21 909 litros de alcohol doble destilado de la sociedad de la que era empleado, por importe de 219 090 RON, cometiendo así el delito de apropiación indebida previsto en el artículo 295, apartado 1, del Codul penal (Código Penal), y no registró en la contabilidad los ingresos procedentes de la venta de dicha cantidad de alcohol, causando a la Hacienda Pública un perjuicio de 915 562,74 RON, hecho que reviste los elementos constitutivos del delito de evasión fiscal previsto en el artículo 9, apartados 1, letra b), [y] 2, de la Ley n.º 241/2005, ¿constituye un error grave y manifiesto de aplicación del Derecho de la Unión armonizado en materia de impuestos especiales y de IVA [...] la imposición de tales impuestos también a cargo de la persona jurídica mediante la liquidación n.º F-BN 77 de 4 de marzo de 2016, liquidación que no fue impugnada con arreglo al procedimiento previsto en el Código de Procedimiento Tributario?

3) ¿Se opone el Derecho de la Unión a que, en un litigio fiscal relativo a los impuestos especiales y al IVA, un órgano jurisdiccional nacional aplique el principio de fuerza de cosa juzgada de una sentencia penal cuando la aplicación de dicho principio impida que se tengan en cuenta las normas de la Unión en materia de impuestos especiales y de IVA que también prevén la responsabilidad solidaria de la persona jurídica, normas que no han sido examinadas por los órganos jurisdiccionales penales en las sentencias que han adquirido fuerza de cosa juzgada?»

#### → DECLARACIÓN - FALLO







El Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

1) El artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, debe interpretarse en el sentido de que,

«una persona jurídica que, para ser autorizada como depositario fiscal, ejerció una actividad de producción de alcohol etílico en régimen suspensivo de impuestos especiales, y respecto de la cual se constató que en su haber faltaba una determinada cantidad de ese alcohol, está comprendida en el concepto de deudor de dicho impuesto a efectos de dicha disposición»

2) El artículo 8, apartados 1, letra a), inciso i), y 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que,

«con el fin de determinar el deudor o deudores del impuesto especial devengado a efectos de dichas disposiciones, un órgano jurisdiccional nacional no está vinculado por el fallo de naturaleza civil de una sentencia de un órgano jurisdiccional penal por el que se dicta la condena firme de una persona física que es empleada o administradora de una persona jurídica como única responsable del perjuicio causado a la Hacienda Pública debido a la apropiación indebida de una cantidad de alcohol almacenada en régimen suspensivo de impuestos especiales por dicha persona jurídica»

## 👉 IES. 2º Asunto T-690/24. Tribunal General (Sala prejudicial). ST.26.11.2025

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

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 10, apartados 2 y 4, de la Directiva 2008/118 — Irregularidad producida durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales — Circulación de productos en régimen suspensivo — Detección de la irregularidad durante la circulación — Falta de productos detectada al descargar el medio de transporte»

### → Objeto del asunto

Interpretación del artículo 10, apartados 2 y 4, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p.12)

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio...entre el Inspector de Aduanas, Países Bajos; en lo sucesivo, «Inspector») y FL, en relación con la devolución de los impuestos especiales pagados por este último por la cantidad de alcohol etílico cuya falta se detectó en el momento de la entrega de dicho producto en un depósito fiscal situado en los Países bajos]

### → MARCO JURÍDICO

#### ■ Derecho de la Unión

Con efectos a partir del 13 de febrero de 2023, la Directiva 2008/118 fue derogada por la Directiva(UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales ( DO 2020, L 58, p. 4), que la sustituyó. No



obstante, habida cuenta de la fecha de los hechos controvertidos en el litigio principal, esta remisión prejudicial debe examinarse a la luz de las disposiciones de la Directiva 2008/118

### ■ Derecho neerlandés

Ley sobre Impuestos Especiales), de 31 de octubre de 1991 (Stb. 1991, n.o 561), en su versión aplicable al litigio principal.

#### → LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- En los meses de marzo y abril de 2019, FL hizo entrega por barco de dos cargamentos de alcohol etílico a granel, de 1.680.018 y 1.460.715 litros, respectivamente, desde un depósito fiscal **situado en Bélgica** con destino a otro depósito fiscal situado **en los Países Bajos**. El transporte tuvo lugar en el marco de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 17 a 31 de la Directiva 2008/118. A la llegada al lugar de destino, el destinatario comprobó que la cantidad de alcohol etílico recibida era, respectivamente, 9.239 y 4.732 litros menor que las cantidades indicadas en los documentos administrativos electrónicos elaborados para la aplicación del régimen suspensivo.

DOS.- Mediante dos escritos enviados en julio de 2019, el Inspector informó a FL de su obligación de **pagar en los Países Bajos** impuestos especiales por un importe de 42.405 y de 5.889 euros, respectivamente, en relación con las cantidades de alcohol etílico que faltaban. De conformidad con la información facilitada por el Inspector, FL presentó en los **Países Bajos** dos declaraciones de impuestos especiales por importe de 42.405 euros y de 5.889 euros y abonó estas cuantías. Por otra parte, **el Reino de Bélgica también percibió** impuestos especiales por importe de 49.997,60 euros en relación con la primera de las dos entregas de que se trata. El recurso en vía administrativa que FL presentó ante el Inspector fue desestimado mediante **resolución de 30 de enero de 2020** y se denegó la devolución de los impuestos especiales pagados por FL.

Mediante resolución de 20 de junio de 2022, el Tribunal de Primera Instancia de Zelanda-Brabante Occidental (Países Bajos) estimó los recursos interpuestos por F contra la resolución del Inspector y declaró que debían devolverse los impuestos especiales **pagados en los Países Bajos**. El Inspector interpuso recurso de apelación ante el órgano jurisdiccional remitente, Tribunal de Apelación de Bolduque (Países Bajos).

#### → CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Debe interpretarse el artículo 10, apartado 2, de la Directiva [2008/118] en el sentido de que se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición cuando no hayan llegado a su destino los productos sujetos a impuestos especiales que circulaban en régimen suspensivo, o parte de ellos, y el hecho de que faltaban productos no se haya detectado hasta el momento de la descarga del medio de transporte, de modo que la comprobación de que faltaban productos constituye la irregularidad y, por tanto, el Estado miembro de llegada es competente para recaudar el impuesto? ¿O debe considerarse que el acontecimiento previo desconocido que causó que no llegasen a su destino los productos constituye la irregularidad a que se refiere el artículo 10, apartado 4, de la Directiva [2008/118], de modo que el Estado miembro de expedición es competente para recaudar el impuesto?»

#### → DECLARACIÓN - FALLO





En virtud de todo lo expuesto, el TRIBUNAL GENERAL (Sala Prejudicial) declara:

El artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, debe interpretarse en el sentido de que.

«se aplica a una situación en la que los productos sujetos a impuestos especiales que circulan en régimen suspensivo no han llegado íntegramente a su destino y la falta de productos no se ha detectado hasta el momento de la descarga del medio de transporte en que se encontraban dichos productos, de modo que, al considerarse que la irregularidad, en el sentido de dicha disposición, se ha producido en el Estado de llegada, los impuestos especiales se devengan en este»

❖ II.II.3. DICIEMBRE/2025

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

👉 **IVA. 1º Asunto C-121/24. Sala Sexta. ST.11.12.2025**

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

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 205 — Responsabilidad solidaria — Insolvencia del deudor principal — Mantenimiento de la obligación de pagar el IVA — Responsabilidad solidaria de un tercero tras la cancelación de la inscripción del deudor principal en el Registro Mercantil — Principio de seguridad jurídica — Principio de proporcionalidad »

➔ **Objeto del asunto**

Interpretación de del artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como de los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica.

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre **Vaniz EOOD**, sociedad de responsabilidad limitada búlgara, y el Director de la Dirección de Recursos y Gestión en Materia Tributaria y de la Seguridad Social de Veliko Tarnovo, Bulgaria; (en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con el nacimiento de la responsabilidad solidaria de Vaniz a efectos del pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA)]

➔ MARCO JURIDICO

## ■ Derecho de la Unión

- Directiva del IVA: Considerando 44. Artículos: 193, 205, 207.

## ■ Derecho búlgaro

- Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social (DV n.º 105, de 29 de diciembre de 2005), en su versión aplicable a partir del 1 de enero de 2006 (en lo sucesivo, «DOPK»):



- Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ZDDS»)

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- Durante julio, agosto y septiembre de 2017, **Vaniz**, que se dedica al transporte de mercancías por carretera, compró camiones y alquiló vehículos de transporte al proveedor **Stars International EOOD**, que emitió treinta y cinco facturas por esas distintas operaciones. Esta última sociedad incluyó dichas operaciones en sus declaraciones del IVA, mientras que **Vaniz**, en cuanto destinataria de las prestaciones de que se trata en el litigio principal, ejerció su derecho a deducir el IVA. Sin embargo, según constató la Administración tributaria en una inspección fiscal, **el IVA declarado por Stars International no fue ingresado en la Hacienda Pública**. Por otra parte, el 19 de julio de 2019, se inició un procedimiento concursal respecto de Stars International. Este procedimiento concluyó mediante sentencia de 4 de agosto de 2020, en la que se ordenó la cancelación de la inscripción de Stars International en el Registro Mercantil.

DOS.- El 17 de enero de 2022, la Administración tributaria inició un procedimiento de inspección tributaria de **Vaniz** con el fin de determinar su responsabilidad solidaria por el pago del IVA declarado por Stars International en relación con las treinta y cinco facturas mencionadas, pero no ingresado en la Hacienda Pública por esta última sociedad. En dicho procedimiento, la Administración tributaria consideró que Vaniz sabía o debería haber sabido que no se pagaría ese IVA. Al considerar que Vaniz era responsable solidaria del pago del referido IVA, la Administración tributaria le emitió una liquidación complementaria por importe de 217.277,82 levas búlgaras (BGN) (aproximadamente 111.092 euros), más intereses de demora por importe de 114.365,21 BGN (aproximadamente 58,474 euros).

Vaniz impugnó dicha liquidación ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo (Bulgaria), que es el órgano jurisdiccional remitente. Alega que la inscripción en el Registro Mercantil de Stars International, deudora principal del IVA de que se trata en el litigio principal, fue cancelada y que esta dejó de existir como persona jurídica a partir el 4 de agosto de 2020, es decir, antes de que se iniciara, el 17 de enero de 2022, el procedimiento para determinar la responsabilidad solidaria por el pago de esa deuda, y que, tras la disolución de una persona jurídica, las obligaciones de esta se extinguen, de modo que ya no puede incoarse un procedimiento para determinar la responsabilidad solidaria de un tercero por tales obligaciones. En cambio, la Administración tributaria considera que, en virtud de la legislación nacional, la deuda del IVA no se extingue con el fallecimiento o la disolución del deudor cuando existen terceros solidariamente responsables de dicha deuda.

TRES.- El órgano jurisdiccional remitente recuerda que, en su sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), el Tribunal de Justicia declaró que, en virtud de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 205 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden, en relación con el impuesto no pagado por el deudor, imponer a la persona solidariamente responsable de ese pago todos los elementos relativos a dicho impuesto, si se acredita que, en el momento en que ejerció su propio derecho a la deducción, esa persona sabía o debería haber sabido que el citado deudor no pagaría el referido impuesto. No obstante, dicho órgano jurisdiccional considera que procede determinar los límites



temporales de la responsabilidad solidaria y, en particular, precisar hasta qué momento es posible exigir tal responsabilidad.

Según dicho órgano jurisdiccional [remitente], debe tenerse en cuenta, en el presente asunto, el hecho de que no se trata de una deuda tributaria del sujeto pasivo, sino de una responsabilidad por deudas de tercero y que la persona a la que se reclama el pago de esas deudas descubre que debe asumir tal responsabilidad en un momento en el que el deudor del IVA ya no existe jurídicamente. Por este motivo, el referido órgano jurisdiccional se pregunta si la exigencia de responsabilidad solidaria a Vaniz por la Administración tributaria respeta lo dispuesto en el artículo 205 de la Directiva del IVA, a la luz de los principios del Derecho de la Unión.

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Permiten el considerando 44 y el artículo 205 de la Directiva [del IVA] y los principios de transparencia y proporcionalidad de la responsabilidad que se inicie un procedimiento dirigido a determinar la condición de deudor solidario respecto a las deudas del IVA y el importe de la responsabilidad solidaria, una vez que el deudor principal ha dejado de existir como sujeto de Derecho?

2) ¿Se oponen las citadas disposiciones, tras la extinción del deudor en el Registro Mercantil sin sucesión en sus derechos y obligaciones, a la existencia de un crédito fehaciente contra dicha persona, del cual habrá de responder en el futuro un tercero?

3) ¿Es conforme con el principio de seguridad jurídica la práctica administrativa descrita de las autoridades tributarias?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

El Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

El artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la luz de los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica, debe interpretarse en el sentido de que,

«no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la responsabilidad de la persona solidariamente obligada al pago del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de dicho artículo 205, puede exigirse después de que el deudor de ese impuesto haya dejado de existir como sujeto de Derecho, si se acredita que esa persona, en el momento en que ejerció su propio derecho a la deducción, sabía o debería haber sabido que el citado deudor no pagaría el referido impuesto»

## 👉 IVA. 2º Asunto C-796/23. Sala Décima. ST.11.12.2025

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

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 9, apartado 1 — Concepto de “sujeto pasivo” — Socios de una sociedad de Derecho civil sin personalidad jurídica — Artículo 193 — Determinación del sujeto pasivo deudor del impuesto»

## → Objeto del asunto







Interpretación de los artículos 9, apartado 1, y 193 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 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013 (DO 2013, L 201, p. 4) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Česká síť s. r. o., una sociedad mercantil checa, y la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos (República Checa), en relación con un requerimiento de pago de cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de una multa adeudadas por esa sociedad, en su condición de «socio designado», en relación con servicios prestados a clientes establecidos en ese Estado miembro por empresas con las que coopera y que, junto con ella, forman parte de una misma «sociedad», en el sentido del Derecho civil checo]

→ MARCO JURIDICO

## ■ Derecho de la Unión

Directiva 2006/112: artículos 9 (apartado 1), 11, 193, 287.

## ■ Derecho checo

Ley del IVA. En el momento de los hechos del litigio principal, la Ley n.º 235/2004, del Impuesto sobre el Valor Añadido; (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), contenía un régimen especial aplicable a los socios de una «sociedad» en el sentido del artículo 2716 de la Ley n.º 89/2012, por la que se aprueba el Código Civil; en lo sucesivo, «Código Civil»).

Código Civil. Contiene, en sus artículos 2716 y siguientes, las normas que regulan la entidad denominada «sociedad», es decir, una asociación de personas sin personalidad jurídica.

El artículo 2737 del Código Civil dispone, en primer lugar, que cuando un socio actúe frente a un tercero en un asunto común, se le considerará mandatario de todos los socios; en segundo lugar, que el hecho de que los socios hubieran acordado otra cosa no podrá oponerse a un tercero de buena fe; en tercer lugar, que cuando un socio actúe en nombre propio, en un asunto común, frente a un tercero, los demás socios podrán hacer valer los derechos que de ello se deriven, si bien el tercero quedará vinculado únicamente frente a quien hubiere celebrado con él el negocio jurídico, y, en cuarto lugar, que esta disposición no será de aplicación si el tercero tuviera conocimiento de que el socio actuaba por cuenta de la «sociedad».

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- A lo largo de 2017, **Česká síť** cooperó con tres sociedades establecidas en los Estados Unidos que operaban en la República Checa a través de sucursales. **Česká síť** y las sucursales prestaban servicios a clientes finales consistentes principalmente en el suministro de conexiones a Internet. Cada una de estas sucursales realizaba, en nombre propio, operaciones con sus clientes y registró en 2017 los ingresos procedentes de dichas prestaciones.

DOS. El socio único de **Česká síť** firmaba los documentos contractuales en nombre de las sucursales y consignaba en ellos, en particular, algunos de los datos de contacto de **Česká síť**, en concreto, su sitio de Internet y su dirección de correo electrónico. Por otra parte, a lo largo de 2009 y 2010, esta sociedad había transferido a las sucursales más de 170 de sus





clientes a título gratuito. Proporcionaba a las sucursales la infraestructura necesaria y adquiría ella misma las conexiones a Internet necesarias para los clientes finales. Todos los clientes estaban conectados a Internet a través del mismo punto de acceso. Las sucursales no declaraban en la República Checa ningún activo tangible o intangible, ni tampoco costes salariales.

TRES.- En noviembre de 2020, la Agencia Tributaria de Pilsen (República Checa) emitió doce liquidaciones complementarias dirigidas a **Česká síť** en relación con el IVA devengado por los períodos mensuales de imposición de enero a diciembre de 2017. Para cada uno de estos períodos, fijó el IVA adeudado en 30.713 coronas checas (CZK), es decir, en un total de 368.556 CZK, y condenó a **Česká síť** al pago de una multa por un importe total de 73.704 CZK. Estas liquidaciones complementarias se basaban en la existencia de vínculos entre **Česká síť** y las sucursales, que llevaron a la Administración tributaria a concluir la existencia de una «sociedad», cuyo «socio designado» era Česká síť. Por ello, en opinión de la Administración tributaria, **Česká síť** adeudaba el IVA correspondiente al conjunto de la «sociedad». De este modo, la Administración tributaria calculó el importe del IVA adeudado por Česká síť incluyendo en su base imponible tanto las operaciones gravadas realizadas por esta como las realizadas por las sucursales, en su condición de socias de la «sociedad».

**Česká síť** interpuso un recurso administrativo de alzada contra dichas liquidaciones complementarias, que fue desestimado. A continuación, interpuso un recurso ante el Tribunal Regional de Pilsen (República Checa). Tras la desestimación de este último recurso, recurrió en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (República Checa), que es el órgano jurisdiccional remitente. Ante este último órgano jurisdiccional, **Česká síť** alegó que el régimen especial aplicable a los socios de una «sociedad» que establecía la Ley del IVA en el momento en que se produjeron los hechos del litigio principal era contrario a la Directiva 2006/112, en la medida en que permitió a la Administración tributaria considerar que **Česká síť** era deudora del IVA no solo por sus propias actividades gravadas, sino también por las de las sucursales, al formar estas parte, junto con ella, de una misma «sociedad».

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«¿Es compatible con la Directiva 2006/112 [...], y en particular con los artículos 9, apartado 1, y 193 de esa Directiva, una situación en la que, con arreglo a normas especiales nacionales relativas al [IVA] para las llamadas "sociedades" (asociaciones de personas que carecen de personalidad jurídica), está obligado el llamado "socio designado" al pago del impuesto respecto a toda la sociedad, pese a que sea otro socio quien haya intervenido ante el cliente final en relación con la prestación de los servicios?

¿Depende la compatibilidad de esta situación con la Directiva 2006/112 del hecho de que ese otro socio se haya extralimitado con respecto a las reglas de actuación en los asuntos de la "sociedad" habiendo intervenido ante el cliente en su propio nombre?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

El Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara:

Los artículos 9, apartado 1, y 193 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 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, deben interpretarse en el sentido de que,

«se oponen a una normativa nacional que establece que uno de los socios de una sociedad de Derecho civil que carece de personalidad jurídica distinta de la de sus miembros y que presta servicios gravados, denominado «socio designado», es deudor del impuesto sobre el valor añadido por los servicios gravados prestados por los demás socios de dicha sociedad, aun cuando estos hayan tratado con sus clientes finales para la prestación de esos servicios, y que no es relevante a este respecto el hecho de que, para ello, esos otros socios no hayan seguido las normas de Derecho civil relativas a la representación de la referida sociedad en las relaciones con terceros al actuar frente a sus clientes finales en nombre propio»

### 👉 **IVA. 3º Asunto T-644/24. Tribunal General (Sala prejudicial). ST.03.12.2025**

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

«Procedimiento prejudicial — Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del IVA — Artículos 41 y 42 de la Directiva 2006/112/CE — Lugar de una adquisición intracomunitaria de bienes — Artículo 141, letra c), de la Directiva 2006/112 — Operación triangular — Medida de simplificación — Cadena de entregas que incluye cuatro operadores identificados en tres Estados miembros diferentes — Sujeto pasivo que tiene o debería tener conocimiento de operaciones que constituyen un abuso del sistema del IVA »

#### → **Objeto del asunto**

Interpretación de los artículos 41, párrafo primero, y 141, 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 (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»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre MS KLJUČAROVCI, d.o.o. (**en lo sucesivo, «MS»**), sociedad mercantil en concurso identificada a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en Eslovenia, y la Republika Slovenija (República de Eslovenia), representada por el Ministerio de Hacienda (Eslovenia), en relación con la legalidad de una resolución tributaria relativa al cálculo del IVA adoptada por la Administración Tributaria de la República de Eslovenia; en lo sucesivo, «autoridad tributaria eslovena»)]

#### → **MARCO JURIDICO**

##### ■ **Derecho de la Unión**

Directiva del IVA: artículo 14 (apartado 1); artículo 20 (párrafo primero); artículos 40 a 42; artículo 141; artículo 197 (apartado 1); artículo 226.

##### ■ **Derecho esloveno**

- Ley del IVA (en lo sucesivo, «ZDDV-1»)
- Reglamento de aplicación de la Ley del IVA (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación de la ZDDV-1»).

#### → **LITIGIO PRINCIPAL**





UNO.- La demandante en el litigio principal es una sociedad mercantil identificada a efectos del IVA en Eslovenia. En 2015 y 2016, adquirió de suministradores registrados en Alemania bagazo de soja y de colza y aceite de colza que revendió a tres sociedades identificadas a efectos del IVA en Dinamarca. **MS** indicó a los suministradores alemanes un número de identificación a efectos del IVA de Eslovenia. El transporte de los bienes adquiridos por MS se efectuó directamente de Alemania a Dinamarca y fue organizado y pagado por MS. Estas adquisiciones de bienes y las entregas subsiguientes a las tres sociedades danesas, clientes de MS, se mencionaron en una declaración del IVA y en un estado recapitulativo en Eslovenia. En las facturas que la demandante en el litigio principal entregó a sus clientes figuraba la mención «inversión sujeto pasivo».

DOS. **MS** aplicó la medida de simplificación prevista para las denominadas operaciones triangulares en los artículos 23 y 48 de la ZDDV-1, en relación con el artículo 27 del Reglamento de aplicación de la ZDDV-1, transfiriendo la obligación tributaria de pagar el IVA por las adquisiciones intracomunitarias de bienes a las tres sociedades danesas, sin identificarse a efectos del IVA en Dinamarca.

Con fundamento en el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA (DO 2010, L 268, p. 1), la autoridad tributaria eslovena solicitó información a la administración tributaria danesa para determinar si las tres sociedades danesas, clientes de MS, habían declarado las adquisiciones efectuadas a MS, si habían declarado y abonado el IVA correspondiente y si habían recibido efectivamente los bienes. En respuesta a esta solicitud, la administración tributaria danesa indicó que estas tres sociedades no habían adquirido los bienes en cuestión ni abonado el IVA correspondiente, que no disponían ni de almacenes ni de oficinas en Dinamarca y que, por lo tanto, eran operadores desaparecidos.

TRES.- Así pues, el IVA sobre las adquisiciones intracomunitarias de bienes no se pagó ni en Dinamarca ni en Eslovenia.

En realidad, los bienes adquiridos por **MS** fueron entregados por esa empresa, como organizadora del transporte, a instalaciones de almacenamiento o mezcladoras situadas en Dinamarca, de donde fueron retirados por diferentes sociedades en nombre de la sociedad de Derecho danés ANC Group, cliente de las tres sociedades danesas mencionadas en el anterior apartado 17. De este modo, la cadena de entregas estaba formada por cuatro operadores registrados en tres Estados miembros diferentes, a saber, sucesivamente, un suministrador alemán, MS, una sociedad danesa cliente de MS y ANC Group. Los bienes en cuestión fueron objeto de una única operación de transporte, con origen en el suministrador alemán, primer operador de la cadena de entregas, y destino en ANC Group, cuarto operador de dicha cadena, quien pudo disponer de ellos como propietario.

CUATRO.- La autoridad tributaria eslovena:

- llevó a cabo una inspección fiscal de MS en relación con la declaración y el pago del IVA de los ejercicios 2015 y 2016. En el marco de dicha inspección, calculó en 1 802 408,04 euros el importe total del IVA adeudado por **MS** por esos dos ejercicios.

- eslovena estimó que la demandante no estaba facultada para acogerse a la simplificación prevista para las operaciones triangulares en los artículos 23 y 48 de la ZDDV-1, interpretados conjuntamente con el artículo 27 del Reglamento de aplicación de la ZDDV-1, ya que se







realizaron más de dos entregas de bienes en el marco de una única operación de transporte. A este respecto, la autoridad tributaria eslovena invocó el hecho de que los bienes en cuestión no habían sido puestos a disposición del tercer operador de la cadena de entregas, sino que habían sido entregados a ANC Group, cuarto operador de dicha cadena. Por lo tanto, el lugar de tributación de las adquisiciones efectuadas por **MS** se sitúa, en virtud del artículo 23, apartado 2, de la ZDDV-1, en el Estado miembro en el que **MS** está identificada a efectos del IVA, a saber, Eslovenia. Además, la autoridad tributaria eslovena consideró que **MS** no podía reducir su base imponible en la cuantía correspondiente al IVA pagado en Dinamarca, con arreglo al artículo 23, apartado 3, de la ZDDV-1, puesto que tenía conocimiento de que participaba en operaciones destinadas a cometer un fraude del IVA.

El Ministerio de Hacienda desestimó la reclamación presentada por MS por infundada y confirmó los motivos invocados por la autoridad tributaria eslovena a efectos del cálculo del IVA. **MS** interpuso un recurso de anulación contra la resolución de la autoridad tributaria eslovena ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo (Eslovenia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

MS alega que, en el caso de autos, se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 141 de la Directiva del IVA, aun cuando la operación de que se trata comprenda tres entregas sucesivas. Según MS, la circunstancia de que, en el Estado miembro de identificación a efectos del IVA del adquirente posterior (esto es, el tercer operador de la cadena de entregas), los bienes se entreguen a otro operador (esto es, el cuarto operador de dicha cadena) no influye en el hecho de que la operación en cuestión pueda calificarse de operación triangular.

La República de Eslovenia rebate la postura de MS expuesta en el anterior apartado 26 y sostiene que la operación controvertida en el litigio principal no tiene la naturaleza de una operación triangular, en particular debido a que se produjeron más de dos entregas de bienes en el marco de una operación única de transporte entre Alemania y Dinamarca. En su opinión, si bien la aplicación de la medida de simplificación prevista para las operaciones triangulares no está supeditada a la entrega de los bienes en los locales del tercer operador de la cadena de entregas, los bienes deben ponerse, al final del transporte, a disposición de dicho operador, que está obligado a cumplir la obligación de pagar el IVA por las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Ese Estado miembro considera que MS no cumple, en el caso de autos, este requisito, ya que las instalaciones de almacenamiento o mezcladoras no han recibido la entrega de los bienes en cuestión en nombre y por cuenta de las sociedades danesas clientes de MS, que consideradas conjuntamente constituyen el tercer operador de la cadena de entregas, sino en nombre de ANC Group, cuarto operador de dicha cadena.

#### → CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA, disposición de la que depende que no se aplique el artículo 41, párrafo primero, de dicha Directiva con arreglo a sus artículos 42 y 197, en el sentido de que el requisito que contempla se cumple cuando los bienes de que se trata han sido entregados, es decir, puestos a disposición o transmitidos en propiedad, mediante un único transporte, al adquirente del comprador (y no al tercer sujeto en la cadena de operaciones), que está identificado a efectos del IVA en el mismo Estado miembro que el tercer sujeto en la cadena de operaciones?







2) ¿Influye en el cumplimiento del requisito previsto en el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA el hecho de que quien invoca la simplificación de las operaciones triangulares tenga conocimiento de la subsiguiente entrega?

En función de la respuesta a las dos cuestiones prejudiciales anteriores, el órgano jurisdiccional remitente plantea la tercera cuestión prejudicial, a saber:

3) En las circunstancias del presente asunto, ¿debe interpretarse el artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA en el sentido de que puede liquidarse el IVA en el Estado de identificación del sujeto pasivo que es el segundo operador de la cadena de operaciones (Eslovenia), habida cuenta de que, en tal contexto, no se reduce la base imponible con arreglo al artículo 41, párrafo segundo, de la Directiva, si se demuestra que el sujeto pasivo sabía o debía saber que participaba en operaciones constitutivas de un abuso del sistema del IVA?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Prejudicial) declara:

1) El artículo 141, 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,

«el hecho de que los bienes entregados en el marco de una operación triangular no se transporten físicamente con destino a la persona para la que se efectúa la entrega subsiguiente, sino que se transporten con destino a su cliente, al que esa persona los revende y que está identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el mismo Estado miembro que el revendedor, no impide que se pueda considerar cumplido el requisito establecido en dicha disposición»

2) El artículo 141, letra c), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, debe interpretarse en el sentido de que,

«el hecho de que un operador que se acoge a la medida de simplificación prevista para las operaciones triangulares tenga conocimiento de que los bienes de que se trata no se transportan físicamente con destino a la persona para la que se efectúa la entrega subsiguiente, sino que se transportan con destino a su cliente, al que esa persona los revende y que está identificado a efectos del IVA en el mismo Estado miembro que el revendedor, no influye en el cumplimiento del requisito establecido en dicha disposición»

3) Los artículos 41 y 42 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, deben interpretarse en el sentido de que,

«corresponde a las autoridades y los órganos jurisdiccionales del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el que el adquirente sujeto al IVA ha realizado una adquisición intracomunitaria de bienes denegar a este adquirente la posibilidad de beneficiarse del régimen previsto en los artículos 42 y 141 de dicha Directiva y de reducción de la base imponible prevista en el artículo 41, párrafo segundo, de la misma Directiva, si se pone de manifiesto que dicho adquirente





sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para justificar la aplicación de ese régimen, participaba en un fraude del IVA cometido en el marco de una cadena de entregas»



### III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL - DIRECCIÓN  
GENERAL DE TRIBUTOS

Ministerio de Hacienda

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

OCTUBRE (1) – NOVIEMBRE (2) – DICIEMBRE (3), 2025

«OCTUBRE»

#### → A) RESOLUCIONES UNIFICACIÓN DE CRITERIO

##### LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. 1ª. Resolución TEAC: 00/01068/2025/00/00 (Fecha: 15.10.2025). Sala Tercera.**

■ ASUNTO: Procedimiento de recaudación. Embargo de las cuantías satisfechas en concepto de dietas.

■ NATURALEZA: Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

■ RECURRENTE: AEAT

##### CRITERIO

**Las dietas**, en cuanto indemnizaciones o suplidos que un empleador satisface a sus empleados por los gastos realizados como consecuencia de la actividad laboral con el fin de compensar al trabajador de esos gastos -se incluyan o no en la nómina del perceptor-, **tienen naturaleza extrasalarial** según el artículo 26.2 del Estatuto de los Trabajadores y, por ende, no son sueldo, salario, retribución o su equivalente a efectos de lo dispuesto en el artículo 607 LEC y, por ello, serán **plenamente embargables** sin límite alguno.

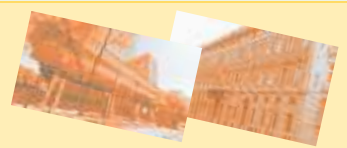
ATENCIÓN!: Consultar texto original en WEB MH: [DYCTEA](#)

👉 **LGT. 2ª. Resolución TEAC: 0/01422/2025/00/00 (Fecha: 15.10.2025) Sala Tercera.**

■ ASUNTO: Procedimiento de recaudación. Impugnabilidad, mediante recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, de los requerimientos de manifestación patrimonial regulados en el artículo 162.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria

■ NATURALEZA: Procedimiento recaudatorio





■ RECURRENTE: AEAT

CRITERIO
Los <b>requerimientos</b> de manifestación patrimonial establecidos en el artículo 162.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dirigidos al obligado tributario <b>son impugnables en vía administrativa y económico-administrativa.</b>

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

👉 **LGT. 3ª. Resolución TEAC: 00/00263/2025/00/00 (Fecha: 20.10.2025) Sala Primera.**

■ ASUNTO: Procedimiento inspector. Información obtenida en el curso de un procedimiento inspector. Utilización para la regularización de los ejercicios a los que posteriormente se amplíe el alcance o extensión del procedimiento.

■ NATURALEZA: Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio

■ RECURRENTE: AEAT

CRITERIO
<u>Los datos, informes, documentos y antecedentes</u> con trascendencia tributaria obtenidos lícitamente por la Administración tributaria en el curso de un procedimiento inspector pueden ser utilizados por el órgano que haya realizado las actuaciones para la regularización, en su caso, de los ejercicios a los que posteriormente se amplíe el alcance o extensión del procedimiento.

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



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS  
(IRPF)

👉 **IRPF. 1ª Resolución TEAC: 00/02995/2025/00/00 (Fecha: 20.10.2025) Sala Primera.**

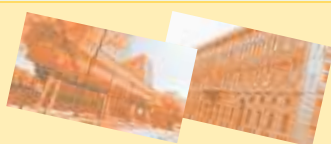
■ ASUNTO: Deducción por adquisición de vivienda habitual. Base de la deducción. Cantidades obtenidas por la venta de la vivienda destinadas a la cancelación del préstamo hipotecario que la gravaba

■ NATURALEZA: Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio

■ RECURRENTE: AEAT

CRITERIO
En un supuesto de aplicación de la Disposición Transitoria 18ª de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas relativa a la deducción por adquisición de vivienda habitual, cuando un interesado que vende la que era su vivienda habitual y <u>en la que hasta entonces vivía</u> , cancela la cantidad restante del préstamo hipotecario que la gravaba utilizando para ello parte del importe que ha recibido como precio por su venta,





ese interesado va a poder disfrutar de la deducción por inversión en la vivienda habitual, incluyendo en la base de tal deducción aquellas cantidades que ha obtenido por la transmisión de dicha vivienda y que ha destinado a la cancelación del préstamo hipotecario que la gravaba, si cumple con los requisitos recogidos en el Fundamento de Derecho Quinto de la presente resolución.

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

➔ B) RESOLUCIONES OTRAS RECLAMACIONES



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES  
(IRPF)

👉 **IRNR. Resolución TEAC: 00/00384/2022/00/00 (Fecha:20.10.2025) Sala Primera.**

¡ATENCIÓN!

Cambio de criterio con relación al mantenido en las Resoluciones TEAC de 29-05-2023 (RG 6245-2020), de 2-11-2017 (RG8376/2015) y de 22-07-2021 (RG 2019/2017).

■ **ASUNTO:** Devolución a entidad no residente de las retenciones soportadas en España que no hayan podido ser deducidas en el impuesto sobre sociedades de su país de residencia, por insuficiencia de cuota en dicho impuesto debido a la existencia de pérdidas en el resultado de la entidad.

■ **NATURALEZA:** Reclamación Única Instancia. Tramitada por procedimiento general.

■ **RECURRENTE:** XXX

CRITERIO

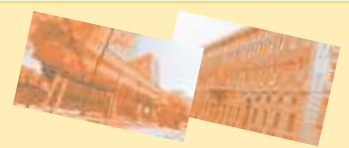
Siguiendo el criterio recogido por la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 28/07/2025, recurso contencioso-administrativo nº 2486/2021, resuelta en base a lo dicho a su vez por el TJUE en su Sentencia de 19 de diciembre de 2024, Asunto C 601/23, cuya interpretación considera la Audiencia Nacional que es extensible a la norma española del IRNR, este Tribunal Central debe cambiar su criterio y permitir a una entidad no residente la recuperación del importe retenido en España que no haya podido ser deducido en el impuesto sobre sociedades de su país de residencia por insuficiencia de cuota en dicho impuesto debido a la existencia de pérdidas en el resultado de la entidad.

Sin perjuicio de ello, el presente caso presenta una peculiaridad que reside en la integración de la entidad en un grupo fiscal, siendo así que la Sentencia del TJUE se basaba en un supuesto de tributación individual.

Ello obliga a efectuar un análisis de comparabilidad, no entre sociedades, sino entre grupos fiscales, para así poder concluir si un grupo fiscal residente en España, con las características y en el supuesto del grupo al que pertenece la entidad reclamante, habría obtenido la devolución de retenciones soportadas en España y, en caso afirmativo, en qué importe.







Por ello, en este supuesto, lo que corresponde restituir a la reclamante es la retención soportada en España que la normativa francesa no le ha permitido recuperar ya que en las autoliquidaciones del IS del grupo consolidado en que se integra la reclamante la cuota total no era suficiente para absorber el crédito por impuesto extranjero soportado.

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



### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 **IS. Resolución TEAC: 00/04821/2022/00/00 (Fecha: 20.10.2025) Sala Primera.**

- ASUNTO: Precios de transferencia; cash pooling; calificación crediticia de una entidad integrada en un grupo.
- NATURALEZA: Reclamación Única Instancia. Tramitada por procedimiento general.
- RECURRENTE:XXX

#### CRITERIO 1

Es una cuestión que ha de analizarse caso a caso. De conformidad con lo establecido en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 15 de julio de 2015 (recurso de casación nº 4729/2023), se aprecia que resulta conforme a Derecho la regularización efectuada, por cuanto no resulta justificado el empleo de una calificación crediticia distinta de la del grupo (**Resolución relacionada con resoluciones TEAC de 20/10/2023 (RG 3317/2020) y de 28/11/2023 (RG8283/2020)**).

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

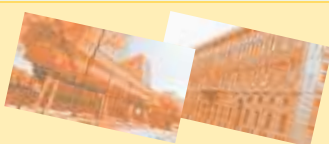
👉 **IS. Resolución TEAC: 00/04821/2022/00/00 (Fecha: 20.10.2025) Sala Primera.**

- ASUNTO: Impuesto sobre Sociedades Precios de transferencia; Valoración a precio de mercado de los tipos de interés en los que interviene la entidad por su participación en el sistema de centralización de tesorería del grupo ("cash pooling")
- NATURALEZA: Reclamación Única Instancia. Tramitada por procedimiento general.
- RECURRENTE:XXX

#### CRITERIO 2

No es admisible la asimetría en el tratamiento dado por el obligado tributario a las operaciones acreedoras y deudoras en el cash pooling. La STS de 15 de julio de 2025 (recurso de casación nº 4729/2023) fija doctrina en las concretas circunstancias del recurso de que en relación con las operaciones de financiación efectuadas en un sistema de tesorería centralizada (cash pooling) por un grupo societario multinacional, de la aplicación del método de libre competencia se desprende que el tipo de interés de las cantidades aportadas y de las cantidades percibidas por las entidades participantes sea simétrico. [Se





reitera el criterio de Resolución de 23/03/2022 (RG 4377/2018) y de 8/10/2019 (RG 6537/2017)]

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



## IMPUESTOS ESPECIALES

**Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas**  
(IES)

👉 **IES. Resolución TEAC: 00/02900/2023/00/00 (Fecha 27.10.2025) Sala Segunda.**

- ASUNTO: Impuesto sobre el alcohol. Pérdida del beneficio fiscal. Producto que presenta un porcentaje distinto de desnaturalizantes al legalmente establecido.
- NATURALEZA: Recurso Ordinario de Alzada
- RECURRENTE: XXX

## CRITERIO

De acuerdo con la jurisprudencia establecida por el TJUE y el TS, el incumplimiento de ciertos requisitos formales, que deberán analizarse en cada caso particular, no podrá suponer la pérdida automática de los beneficios fiscales siempre y cuando resulte acreditado que dicho producto se utiliza para el fin al que se reconoce el beneficio fiscal y, por otra parte, que no haya ningún indicio de concurrencia de fraude, abuso o evasión fiscal.

Criterio reiterado en resolución de 27 de octubre de 2025 (RG: 00-03576-2024). Jurisprudencia: •Sentencia 10/2022 del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 21 de febrero de 2022, que se refiere además a alcohol desnaturalizado. •Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 13 de marzo de 2025, asunto C-137/23. •Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en su sentencia 12146/2025 de 13 de junio de 2025.

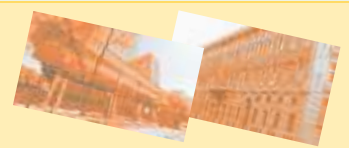
ATENCIÓN!: Consultar texto original en WEB MH : [DYCTEA](#)

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS  
(IAE)

👉 **IAE. 1ª Resolución. TEAC: 00/00441/2025/00/00 (Fecha: 27.10.2025) Sala Segunda.**

- ASUNTO: Epígrafe de entidades que disponen de corners o stands de venta en establecimientos propiedad de otras entidades.
- NATURALEZA: Recurso Ordinario de Alzada
- RECURRENTE:XXX





CRITERIO
<p>En el caso de aquellas entidades que disponen de corners o stands de venta en establecimientos propiedad de otras entidades, hay que acudir a la naturaleza económica de la transacción que realizan respecto del cliente final para calificar su actividad comercial como mayorista o minorista. Así, en el caso de que la transacción económica realizada por estas entidades sea la venta directa al cliente que adquiere el producto, la actividad se deberá calificar como comercio al por menor, pero, si por el contrario, la venta se produce a otra entidad, en este caso al gran almacén que cede el espacio donde se coloca el stand, la actividad comercial debe calificarse como mayorista, pues es esa otra entidad la que se encarga de realizar la venta al cliente final. Todo ello con independencia de si el personal encargado de promocionar los productos exhibidos en el stand y formalizar la venta con el cliente que los adquiere depende de una u otra entidad.</p> <p>[Criterio reiterado en resolución de 27 de octubre de 2025 (RG: 00-03246-2025). Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V2223-17, de 5 de septiembre de 2017, y V0678-22, de 29 de marzo de 2022]</p>

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

👉 **IAE. 2ª Resolución TEAC: 00/05763/2021/00/01 (Fecha: 27.10.2025) Sala Segunda.**

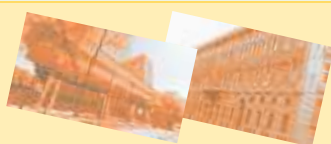
- ASUNTO: Acto de modificación censal dictado por delegación de competencias de la AEAT. Recurso de alzada contra resolución de reclamaciones económico-administrativas. Legitimación de entes locales: ayuntamientos y diputaciones
- NATURALEZA: Recurso Ordinario de Alzada
- RECURRENTE: XXX

CRITERIO 1
<p>La administración local (ayuntamientos y diputaciones) ostenta legitimidad para interponer recurso de alzada de acuerdo con el artículo 232.2.e) de la Ley 58/2003 ya que no recurre el acuerdo del TEAR "por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto", con independencia del interés económico que subyace en su pretensión sino porque es el autor del acto administrativo anulado, en cuya virtud, la administración local incluía en el censo del impuesto sobre actividades Económicas en un determinado epígrafe y, derivado de lo anterior, giran las liquidaciones correspondientes. [Criterio reiterado en resolución de 27 de octubre de 2025 (RG 00-03972-2024 y acogido a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de abril de 2025, dada en el recurso 1788/2022]</p>
¡CAMBIO DE CRITERIO!
<p><b>Cambio de criterio del TEAC respecto al mantenido en resoluciones de 10 de marzo de 2009, RG.00-06062-2008, y de 21 de junio de 2012, RG. 00-02460-2011</b></p>

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

👉 **IAE. 2ª BIS Resolución TEAC: 00/05763/2021/00/01 (Fecha: 27.10.2025) Sala Segunda.**





■ ASUNTO: Epígrafe Actividad de franquicia. Cesión de marca comercial. Determinación del término municipal en que se realiza la actividad.

■ NATURALEZA: Recurso Ordinario de Alzada

■ RECURRENTE:XXX

## CRITERIO 2

**La actividad franquiciadora constituye una actividad económica que debe quedar sujeta al IAE.** La franquicia es un instituto jurídico complejo que abarca varias actividades y obligaciones a cargo tanto del franquiciador como del franquiciado. La actividad de franquicia como tal **no está contemplada en las Tarifas del Impuesto**, por lo que habrá que clasificar individualmente cada una de las actividades que la integran.

En este caso el negocio consiste exclusivamente en la cesión de la facultad de uso de un bien mueble intangible, una marca, a un tercero. **La cesión de una marca comercial tampoco posee una rúbrica específica en las Tarifas del Impuesto** por lo que para su clasificación habrá que acudir a lo dispuesto en la Regla 8ª de la Instrucción. Se trata de una regla que permite clasificar actividades no especificadas en las Tarifas en el epígrafe al que más se asemejen.

Del estudio de los distintos epígrafes parece que el más adecuado para clasificar la actividad es el 859 "Alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p.".

La actividad se entenderá realizada en el término municipal donde se sitúe el establecimiento desde el cual se presten efectivamente los servicios (aquél donde realice las actuaciones u operaciones relacionadas con las actividades de referencia, tales como la firme de contratos con las empresas franquiciadas, libros de registro, contabilidad, captación de empresas, etc.). En el presente caso, habrá que atender al local desde el cuál se gestiona la cesión del uso de la marca. [**Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, número V0253-07, de 9 de febrero de 2007, y número V4223-16, de 3 de octubre de 2016**]

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

➡ C) RESOLUCIONES RELEVANTES CON ADOPCIÓN DE CRITERIOS NO CONSTITUTIVOS DE DOCTRINA VINCULANTE A EFECTOS DEL ARTÍCULO 239 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA



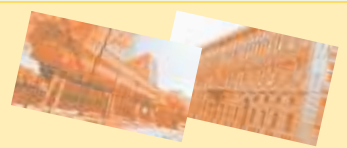
## LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. Resolución TEAC: 0/04521/2022/00/00 (Fecha: 15.10.2025) Sala Tercera**

■ ASUNTO: Obligaciones de información Requerimiento de obtención de información. Trascendencia tributaria de una due diligence. Motivación.

■ NATURALEZA: Reclamación Única Instancia. Tramitada por procedimiento general.





■ RECURRENTE: XXX

CRITERIO
<p><b>El requerimiento es válido al haber sido emitido por un órgano competente, y haberse respetado los principios de motivación y trascendencia Tributaria.</b> La trascendencia tributaria es predicable de la due diligence, pues abarca un amplio contenido relativo a distintas áreas entre el que podrían incluirse la situación financiera de la empresa, el balance de situación, margen de beneficios, pasivos ocultos, datos relativos al área fiscal o evaluación de las ventas de la entidad, entre otros aspectos, que pueden resultar determinantes a la hora de analizar si el sujeto investigado cumple o no con la obligación establecida en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En este supuesto concreto, el contenido del requerimiento en el marco de una compraventa de participaciones refleja, sin necesidad de mayores explicaciones o razonamientos, la trascendencia tributaria de la información solicitada. <b>En lo que respecta al carácter reservado de los datos requeridos no son de los que el artículo 93.5 LGT califica de "privados no patrimoniales".</b></p>

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

«NOVIEMBRE»

➡ A) RESOLUCIONES UNIFICACIÓN CRITERIO

<p style="text-align: center;">★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)</p>
---

👉 **LGT. 1ª Resolución TEAC: 00/03449/2024/00/00 (Fecha: 13.11.2025) Sala Tercera.**

- ASUNTO: Intereses suspensivos. No exigencia de trámite de audiencia ni de alegaciones.
- NATURALEZA: Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio
- RECURRENTE: AEAT

CRITERIO
<p><b>No es exigible a la Administración tributaria que conceda un trámite de audiencia ni de alegaciones previo a una liquidación de intereses de demora suspensivos.</b></p>

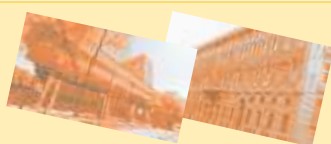
ATENCIÓN!: Consultar texto original en WEB MH : [DYCTEA](#)

👉 **LGT. 2ª Resolución TEAC: 00/04841/2024/00/00 (Fecha: 13.11.2025) Sala Tercera.**

- ASUNTO: Procedimiento de recaudación. Responsabilidad solidaria art. 42.2.a) LGT. Alcance de la responsabilidad. Participaciones sociales no admitidas a negociación. Valoración por aplicación del art. 16 de la Ley 19/1991, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, al amparo del art. 57.1.i) LGT.







- NATURALEZA: Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.
- RECURRENTE: AEAT

**CRITERIO**

En orden a valorar los bienes o derechos ocultados y, en consecuencia, a establecer el alcance de la responsabilidad Tributaria regulada en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, la Administración tributaria puede utilizar los medios que se relacionan en el artículo 57.1 de la LGT, entre los que se encuentran, a estos efectos, los determinados en las leyes propias de cada tributo cuando se consideren los más adecuados al fin pretendido.

Así, siendo el activo ocultado o transmitido unas participaciones societarias no admitidas a negociación, es jurídicamente procedente que, con base en el artículo 57.1. i) LGT, la Administración Tributaria determine su valor en aplicación de la regla de valoración contenida en el artículo 16 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio del derecho del interesado a solicitar la tasación pericial contradictoria.

No obstante, no siendo la aplicación de tal precepto -art. 16 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio- automática, es necesario que la Administración Tributaria motive que el cálculo que tal regla arroja refleja el valor de mercado de las participaciones societarias no admitidas a negociación ocultadas o transmitidas en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad.

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

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES  
(IS)**

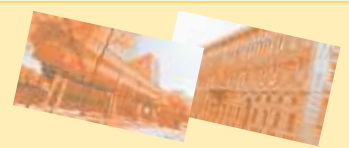
👉 **IS. Resolución TEAC: 00/03038/2022/00/00 (Fecha: 25.11.2025) Sala Primera.**

- ASUNTO: Procedencia del devengo de intereses sobre los intereses de demora derivados de los ingresos indebidos en concepto de pagos fraccionados efectuados durante la vigencia del RDL 2/2016, tras la declaración de inconstitucionalidad de éste. STS de 13-5-2024 rec. casación 8429/202
- NATURALEZA: Reclamación Única Instancia. Tramitada por procedimiento general.
- RECURRENTE:XXX

**CRITERIO**

En aplicación del criterio jurisprudencial fijado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 13-05-2024, Rec. 8429/2022, a los efectos de la devolución de los ingresos indebidos ( art. 32 LGT), materializada en una cantidad, consistente en los intereses devengados entre la fecha en que se efectuó el ingreso de los pagos fraccionados -en virtud de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, declarada inconstitucionalidad por la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio y la de su devolución (intereses de demora), la Administración





tributaria abonará el interés de esa cantidad (de los intereses de demora), desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que proceda a su pago, con independencia de que, con anterioridad a la fecha de la expresada sentencia hubiera devuelto los pagos fraccionados mínimos (principal) por la mecánica propia del impuesto (art. 31 LGT), al resultar la liquidación inferior a lo ingresado.

### ¡ATENCIÓN!

#### CAMBIO DE CRITERIO

El más arriba expuesto criterio supone un cambio con relación al mantenido en las Resoluciones TEAC de 25-02-2022 (RG 5892-2020) y de 23-03-2022 (RG 7077-2020)

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

➡ B) RESOLUCIONES RELEVANTES CON ADOPCIÓN DE CRITERIOS NO CONSTITUTIVOS DE DOCTRINA VINCULANTE A EFECTOS DEL ARTÍCULO 239 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA



### IMPUESTOS ESPECIALES. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE (IEDMT)

👉 **IEDMT. Resolución TEAC: 00/09457/2022/00/00 (Fecha: 17.11.2025) Sala Segunda.**

- ASUNTO: Impuestos especiales. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT). Aplicación de la exención del impuesto a las aeronaves matriculadas a nombre de empresas de navegación aérea.
- NATURALEZA: Recurso Ordinario de Alzada
- RECURRENTE: XXX

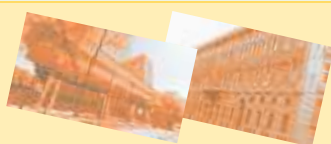
### CRITERIO

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.1.j) de la LIE estarán exentas del IEDMT las aeronaves matriculadas a nombre de empresas de navegación aérea.

Para aplicar la exención, al tratarse de un beneficio fiscal, se debe contar con la Licencia de explotación y certificado de operador aéreo válidamente emitidas y plenamente vigentes, pues en caso contrario no existe propiamente una empresa de navegación aérea merecedora de la misma. No supedita la norma la aplicación de la exención a que la aeronave se destine a la navegación aérea (como ocurre por ejemplo en el IVA), sino a la circunstancia de que la matriculación de la misma se realice a nombre de una entidad que tenga el carácter de empresa de navegación aérea.

Establece así la norma un requisito de carácter subjetivo que determina la necesidad de que las entidades que soliciten la aplicación la exención tengan tal carácter, por lo que no resulta de aplicación al caso lo dispuesto por el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 19 de junio de 2020, dictada en resolución del recurso de casación 826/2020, ya que no se





trata de un supuesto en el que la interesada incumpla una norma reglamentaria que impone un requisito adicional para la concesión de la exención, sino que estamos ante un caso en el que la entidad incumple lo exigido en el propio texto legal para beneficiarse de la exención, esto es, ostentar el carácter de empresa de navegación aérea.

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

**«DICIEMBRE»****➔ RESOLUCIONES UNIFICACIÓN CRITERIO****IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS  
(IRPF)****👉 IRPF. 1ª Resolución TEAC: 00/00653/2025/00/00 (Fecha: 18.12.2025) Sala Primera.**

- ASUNTO: IRPF. Rendimientos netos del capital inmobiliario. Importe de los gastos fiscalmente deducibles por concepto de amortización. Cómputo global. Aplicación como límite de la amortización acumulada el valor de adquisición del inmueble generador de los rendimientos (excluido el valor del suelo).
- NATURALEZA: Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio
- RECURRENTE: Agencia Estatal de Administración Tributaria

**CRITERIO**

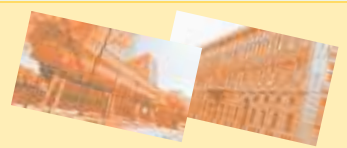
Para el cálculo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los rendimientos netos del capital inmobiliario, en la determinación del importe de los gastos fiscalmente deducibles por concepto de amortización, en el cómputo global, debe aplicar como límite de la amortización acumulada el valor de adquisición del inmueble generador de los rendimientos (excluido el valor del suelo), con independencia del límite anual previsto en el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

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

**👉 IRPF. 2ª Resolución TEAC: 00/07694/2025/00/00 (Fecha: 18.12.2025) Sala Primera.**

- ASUNTO: IRPF. Rendimientos del trabajo del artículo 17.2.a) 5ª de la Ley 35/2006, del IRPF. Prestaciones por incapacidad permanente derivadas de un seguro colectivo contratado por la empresa y percibidas por los trabajadores. Inaplicación de los porcentajes de reducción del artículo 18 de la citada Ley 35/2006, del IRPF.
- NATURALEZA: Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio
- RECURRENTE: AEAT

**CRITERIO**



Las prestaciones por incapacidad permanente derivadas de un seguro colectivo contratado por la empresa y percibidas por los trabajadores se consideran rendimientos del trabajo, en virtud del artículo 17.2.a) 5ª de la Ley 35/2006, lo que impide la aplicación de los porcentajes de reducción del artículo 18 de la citada Ley, aun cuando tengan la calificación de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo ex artículo 12 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, porque así precisamente lo ha establecido el propio artículo 18 de la Ley 35/2006.

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



### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 **IRPF. 1ª Resolución TEAC: 00/06913/2025/00/00 (Fecha: 18.12.2025) Sala Primera.**

- ASUNTO: Impuesto sobre Sociedades. Reserva de nivelación. Derecho y no opción tributaria del artículo 119.3 de la Ley 58/2003.
- NATURALEZA: Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio
- RECURRENTE: AEAT

#### CRITERIO

La reducción en la base imponible derivada de la dotación de la reserva de nivelación recogida en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades configurada en el artículo 105 del citado texto legal es un derecho y no una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pues la norma tributaria no concede una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En consecuencia, tratándose de un derecho, nada impide su ejercicio y, en su caso, rectificación con posterioridad al vencimiento del período reglamentario de declaración.

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

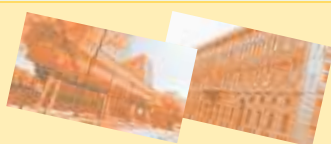


### IMPUESTO TEMPORAL SOLIDARIDAD GRANDES FORTUNAS (ITSGF)

👉 **ITSGF. Resolución TEAC: 00/04119/2025/00/00 (Fecha: 18.12.2025) Sala Primera.**

- ASUNTO: Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. (ITSGF). Aplicación del límite de la cuota íntegra del apartado Doce.1 del artículo 3 de la Ley 38/2022 a contribuyentes sometidos al impuesto por obligación real.
- NATURALEZA: Recurso Ordinario de Alzada





■ RECURRENTE: XXX

## CRITERIO

Procede la aplicación del límite de la cuota íntegra del apartado Doce.1 del artículo 3 de la Ley 38/2022 por la que se crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, tanto a los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal como a los sometidos por obligación real, al considerarse de aplicación a este impuesto la jurisprudencia sentada respecto al Impuesto sobre el Patrimonio por el Tribunal Supremo en sentencias de 29-10-2025 (rec. cas. nº 4701/2023) y de 03-11-2025 (rec.cas. nº 7626/2023). [Criterio reiterado en resolución de 18 de diciembre de 2025 (RG 5527/2025)]

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

## III-II DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

## AGOSTO - SEPTIEMBRE/2025

[La presente selección de Consultas vinculantes se ha realizado entre los expedientes de consulta publicados en la Web del Ministerio de Hacienda hasta la fecha de cierre del presente número de SISA,ALBALA Y PAPEL SELLADO: agosto-septiembre/2025]

## «AGOSTO»

## ➤ SECCIÓN I

## [¡ATENCIÓN!]

En esta SECCIÓN 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.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO  
(IVA)✓ **IVA. 1ª Consulta Vinculante V1508-25** (18.08.2025.)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

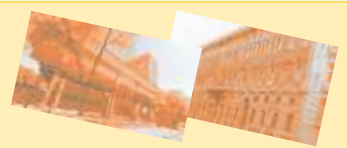
[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1508-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1508-25)

■ **Consultante expone que:** se plantea la posibilidad de adquirir los derechos de crédito de los fondos de titulización mediante una cesión de los derechos.

■ **Consultante pregunta:** Si, en el supuesto de que los fondos de titulización no tuvieran la consideración de empresarios o profesionales en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la cesión de los derechos de crédito realizada por estos a la consultante tendría la consideración de operación sujeta y exenta en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.







### ■ Contestación:

A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido se señala lo siguiente:

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), dispone que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5.Uno de la misma Ley establece que a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: [...]

Los fondos de titulización se encuentran regulados en la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial (BOE de 28 de abril).

El artículo 15.1 de dicho texto legal define los fondos de titulización de la siguiente forma: [...]

Del escrito de consulta resulta que las características de estos fondos son las siguientes:

- son patrimonios separados e independientes de las entidades que los promueven y los gestionan;
- carecen de personalidad jurídica propia;
- tienen una regulación tributaria específica;
- su propiedad es de los partícipes;
- son gestionados por una entidad gestora contratada al efecto, por cuya actividad recibe una retribución y
- sus ingresos proceden de los derechos de crédito cedidos así como de los instrumentos de mejora crediticia.

La cuestión a analizar, en particular, es si un fondo de titulización tiene dicha condición de empresario o profesional en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

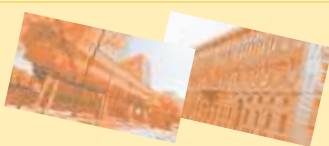
La condición de empresario o profesional en el Impuesto sobre el Valor Añadido está subordinada al desarrollo de una actividad empresarial entendiendo que se desarrolla tal actividad cuando suponga la organización de factores de producción en orden a la prestación de bienes o servicios al mercado y asumiéndose los riesgos que de ello pueda llegar a derivarse. Por tanto, será el cumplimiento de tales requisitos los que determinen la condición de empresario o profesional de un fondo de capital-riesgo.

En el análisis de esta cuestión es preciso tener en cuenta la reciente resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22 de septiembre de 2021, en donde se analizaban si los fondos de inversión deben incluirse en el Registro de Grandes Empresas.

Las conclusiones del TEAC son concluyentes: [...] (RG 3722/18-DYCTEA).

Pues bien, en el caso de los fondos de titulización, su naturaleza se caracteriza por ser un patrimonio común de unos inversores cuyo objetivo es canalizar financiación de forma directa o indirecta a empresas, siendo una fórmula de inversión sin personalidad jurídica,





que administra dicho patrimonio a través de una Sociedad Gestora, que tampoco es la propietaria de los fondos, sino la que los gestiona bajo los principios previstos en la Ley 5/2015, todo lo que resulta difícilmente conciliable con la premisa de que el fondo de titulización asuma el riesgo inherente al desarrollo de toda actividad empresarial.

Por todo lo anterior puede concluirse que los fondos de titulización que cumplan los anteriores requisitos y sus ingresos sean pasivos y no impliquen la realización de una actividad económica, no tienen la condición de empresario o profesional en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, aquellos fondos de titulización que por su estructura realicen alguna actividad empresarial en los términos previstos en la normativa prevista en el Impuesto sobre el Valor Añadido tendrán la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto.

B) En relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se informa lo siguiente:

2.- Para la contestación a la cuestión planteada deben tenerse en cuenta lo dispuesto en los siguientes preceptos del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, (BOE de 20 de octubre) -en adelante, TRLITPAJD: Artículo 7 - Artículo 45.

A la vista de los citados preceptos la transmisión de los derechos de crédito realizada por quien no ostente la condición de empresario o profesional en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) constituye una operación sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 apartados 1 y 5 del TRLITPAJD.

No obstante, esta operación quedaría exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 45.I.B).15 del TRLITPAJD, que prevé expresamente la aplicación de la exención a la transmisión posterior de los títulos que documenten los préstamos. Esta calificación supone un cambio de criterio respecto de lo manifestado por la Dirección General de Tributos con anterioridad en la consulta vinculante V1081-12, de 17 de mayo.

Por lo tanto, la transmisión de los derechos de crédito por quien no tiene la condición de empresario o profesional en el IVA estaría sujeta y exenta del ITPAJD en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

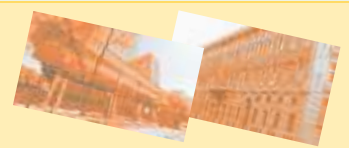
## ✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V1511-25 (19.08.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1511-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1511-25)

■ **Consultante expone que:** es un Consejo comarcal compuesto por varios municipios que tiene atribuida la competencia para la gestión de los residuos municipales entre los que se incluyen: servicios de tratamiento de residuos a través de un centro comarcal de tratamiento de residuos (CTR), que incluye la explotación del vertedero comarcal, la de la planta de compostaje comarcal y la de la planta comarcal de triaje; servicios de recogida





de residuos de competencia municipal; otros servicios relativos a la gestión de residuos, como la gestión de los puntos limpios comarcales y municipales. Para la prestación de estos servicios, el consultante cuenta con medios propios así como con entidades adjudicatarias de contratos de concesión de servicios y contratos de servicios que los prestan materialmente.

■ **Consultante manifiesta que:** Los destinatarios de los servicios [de referencia] son los propios municipios comarcales, empresas y particulares y otros municipios no comarcales. En el marco de la prestación de servicios de tratamiento de residuos el Consultante repercute a algunos de los destinatarios el Impuesto Especial sobre el Depósito de Residuos en Vertedero.

■ **Consultante pregunta:** [sobre] Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los distintos servicios relativos a la gestión de residuos que el consultante va a prestar a sus destinatarios. Inclusión del importe del Impuesto Especial sobre el Depósito de Residuos en Vertedero en la base imponible de dichos servicios. Naturaleza jurídica de las retribuciones percibidas de los municipios comarcales y no comarcales por la prestación de los servicios señalados.

### ■ **Contestación:**

#### **A) En relación con la calificación de las retribuciones que percibirá la entidad consultante se informa lo siguiente:**

La entidad consultante tiene la condición de entidad local de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, que establece que gozan, asimismo, de la condición de entidades locales, entre otras, las comarcas.

El artículo 4 de la Ley 7/1985 establece, en su apartado 1, que, en su calidad de Administraciones públicas de carácter territorial, corresponden en todo caso a los municipios, las provincias y las islas, una serie de potestades, entre las que se encuentran las potestades tributaria y financiera, en tanto que su apartado 2 preceptúa que: [...]

El artículo 42 de la Ley 7/1985 establece en sus apartados 1 y 3 que: [...]

El artículo 105 del mismo texto legal dispone que: [...]

El artículo 2 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, enumera en su apartado 1 los recursos de las entidades locales, estableciendo que: [...]

El capítulo I del título IV del TRLRHL regula los recursos de las entidades supramunicipales, estableciendo en los artículos 150 y 152 lo siguiente [...]

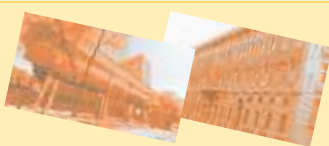
En la consulta planteada, el Decreto Legislativo 4/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de la organización comarcal de Cataluña, regula la organización comarcal y establece el régimen jurídico de los consejos comarcales.

Según el artículo 39, las finanzas de las comarcas se nutren de los recursos siguientes: [...]

A continuación, el artículo 41 añade que: [...]

Por tanto, en el supuesto objeto de consulta, el importe exigido por la comarca a los ayuntamientos integrantes de la misma no tiene carácter tributario, pero sí que forma





parte de los recursos propios de la comarca, como entidad local, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 154 del TRLRHL.

El TRLRHL no regula las aportaciones realizadas por ayuntamientos que no sean integrantes de la comarca, por lo que tendrán carácter de recursos financieros y, en todo caso, no tendrán naturaleza tributaria.

2.- En cuanto a los servicios que presta la consultante por delegación de los municipios, como puede ser la recogida de residuos y su tratamiento, si la prestación de estos servicios es de competencia municipal y la consultante solo los presta por delegación de los respectivos ayuntamientos, no cobrando cantidad alguna a los usuarios, sino que son los ayuntamientos delegantes los que pagan una aportación a la consultante, en este caso, serán los ayuntamientos los que tengan que regular la ordenanza de la prestación patrimonial de carácter público no tributario para exigir su pago a los usuarios de dichos servicios.

Y respecto de la cuestión relativa a los servicios de gestión de residuos comerciales no peligrosos que presta la consultante, y si dichos servicios se pueden considerar coactivos a los efectos de establecer una tasa/PPPNT y cuál tiene que ser la naturaleza jurídica de la contraprestación, cabe señalar que el artículo 20 del TRLRHL habilita a las entidades locales para establecer tasas por la prestación de servicios públicos de competencia local o la realización de actividades administrativas.

Los apartados 1 y 2 del citado artículo 20 disponen: [...]

Los apartados 3 y 4 del artículo 20 enumeran, a título enunciativo, distintos supuestos por los que las entidades Locales pueden establecer tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local y por la prestación de servicios o realización de actividades administrativas de competencia local, respectivamente. Así la letra s) del apartado 4 señala: [...]

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 201/23/UE y 201/24/UE, de 26 de febrero de 2014, introdujo en el ordenamiento tributario español el concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. La disposición final duodécima de esta Ley introduce, con efectos desde el 9 de marzo de 2018, un nuevo apartado 6 del artículo 20 del TRLRHL, con la siguiente redacción: [...]

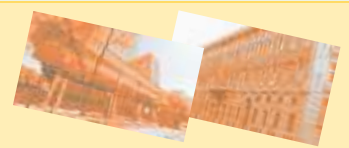
Asimismo, la disposición final undécima de la Ley 9/2017 modificó, con la misma fecha de efectos, la disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que queda redactada en los siguientes términos: [...]

Con las modificaciones introducidas por la Ley 9/2017 se aclara la naturaleza jurídica de las tarifas que abonan los usuarios por la recepción de los servicios públicos, en función de la forma de gestión del servicio.

Así, si la prestación de los servicios públicos se realiza por la propia entidad local, la contraprestación exigida tendrá la consideración de tasa, de acuerdo con lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 20 del TRLRHL.

Por el contrario, si la prestación del servicio público se realiza mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada (sociedad mercantil o entidad





pública empresarial de capital íntegramente público) o mediante gestión indirecta (como es la concesión administrativa), la contraprestación exigida a los usuarios tendrá la condición de prestación patrimonial de carácter público no tributario.

Las anteriores modificaciones consisten básicamente en plasmar en el ordenamiento jurídico tributario una categoría prevista en el artículo 31.3 de la Constitución, las prestaciones patrimoniales de carácter público, que pueden ser de dos tipos, tributarias y no tributarias. De esta manera, frente a las tasas, se da entrada a las prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario para los supuestos de prestación de servicios públicos de carácter coactivo realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás formuladas de Derecho privado.

Por su parte, el artículo 41 del TRLRHL regula el concepto de precios públicos, estableciendo: [...]

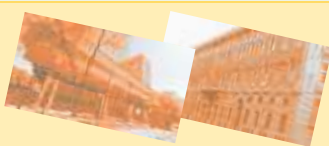
De conformidad con lo dispuesto en los artículos 20 y 41 del TRLRHL, la prestación por un servicio público se calificará como hecho imponible de la tasa, siempre que se cumpla alguno de los siguientes requisitos:

- Que la prestación del servicio venga impuesta por disposición legal o reglamentaria. Así, siempre que se preste un servicio por imposición de una norma legal o reglamentaria, implica que no existe voluntariedad en la solicitud o recepción de este servicio por parte del sujeto pasivo. Por ello, con independencia de cualquiera otra circunstancia, la prestación patrimonial que se establezca ha de configurarse como una tasa y no como un precio público.
- Que el servicio requerido sea imprescindible para la vida social o privada del solicitante. Este requisito es un concepto jurídico indeterminado, que debe valorarse en cada caso concreto. Desde el punto de vista estático, puede ocurrir que un determinado servicio sea imprescindible para la vida privada o social de un ciudadano y no serlo para la de otro, o puede ser imprescindible en un municipio y no serlo en otro. Desde el punto de vista temporal, puede perfectamente ocurrir que lo que hoy no sea imprescindible, en el futuro pueda llegar a serlo y viceversa.
- Que el servicio no sea prestado o realizado por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente; es decir, que no exista un monopolio de hecho o de derecho a favor de los Entes Públicos. Este requisito también hay que valorarlo en cada caso concreto, para determinar si existe o no concurrencia efectiva con el sector privado. Así, si en un municipio, un determinado servicio solo se presta por el Ayuntamiento, la prestación patrimonial que se establezca habrá que configurarse como una tasa, por el contrario, si ese mismo servicio además de ser prestado por el Ayuntamiento, también se presta por el sector privado, en ese caso, la prestación patrimonial se configurará como un precio público.

El requisito de obligatoriedad del servicio público no se refiere a la obligación desde el punto de vista del prestador, es decir, que exista una obligación de prestar el mismo por







parte de la entidad local, sino desde el punto de vista del prestatario, es decir, que no sea de solicitud o recepción voluntaria por los administrados.

3.- Por tanto, en la prestación de un servicio público puede resultar que:

- Si la prestación de este servicio como competencia de la entidad local es de carácter coactivo para los ciudadanos, es decir, cumple los requisitos del artículo 20, apartados 1 y 2 del TRLRHL (no es de solicitud o recepción voluntaria para los administrados o dicho servicio no se presta por el sector privado), la prestación patrimonial que se establezca deberá configurarse como:

Tasa: si se presta directamente por la entidad local por sus propios medios, sin personificación diferenciada.

Prestación patrimonial de carácter público no tributario: si se presta mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada (como es la sociedad mercantil local o entidad pública empresarial) o mediante gestión indirecta a través de las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos (como es la concesión administrativa).

- Si la prestación del servicio no cumple ninguno de los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2 del artículo 20 del TRLRHL para su configuración como tasa (el servicio tiene carácter voluntario y se presta también por el sector privado), en este caso, la prestación patrimonial que se establezca se configurará como:

Precio público: si se presta directamente por la entidad local.

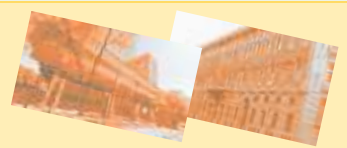
Precio privado: si se presta mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada o mediante gestión indirecta.

Trasladando lo anterior al caso planteado, si el servicio de gestión de residuos comerciales no peligrosos cumple alguna de las notas de coactividad expuestas anteriormente, la contraprestación que se exija por la entidad consultante a los usuarios de dichos servicios tendría la naturaleza jurídica de tasa, si es la propia consultante la que presta el servicio, o de prestación patrimonial de carácter público no tributaria, si la prestación del servicio se realiza mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada (como es la sociedad mercantil local o entidad pública empresarial) o mediante gestión indirecta a través de las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos (como es la concesión administrativa).

## **B) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido se informa lo siguiente:**

4.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [...]"



Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º 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. [...]

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las Administraciones Públicas que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

5.- Por otra parte, en relación con la sujeción al Impuesto de las operaciones objeto de consulta, el artículo 7.º de la Ley 37/1992, en su 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, establece que no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido: [...]

En consecuencia, en la medida en que los servicios relacionados con el tratamiento y recogida de residuos que va a prestar la entidad consultante a sus destinatarios se prestasen sin contraprestación o mediante una contraprestación de naturaleza tributaria según lo expuesto en el apartado anterior de esta contestación dichas prestaciones de servicios no se encontrarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

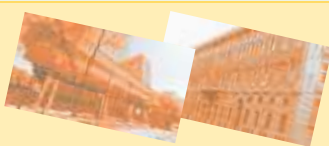
Por el contrario, en relación con aquellos servicios en los que la contraprestación percibida por la consultante no tuviera naturaleza tributaria en los términos señalados en el apartado anterior, dichas prestaciones de servicios se encontrarían sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, en todo caso, en relación con aquellas prestaciones de servicios realizados por la entidad comarcal consultante precisamente a favor de los municipios que la integran no se encontrarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.º.D) de la Ley del Impuesto, transcrito anteriormente.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Centro directivo para un supuesto de hecho similar, en el que el consultante y prestador de los servicios era un consorcio que prestaba servicios a los municipios que lo integraban, entre otras, en la contestación vinculante de 20 de febrero de 2019, número V0371-19.

6.- Por otra parte, en relación con la inclusión en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido del importe del Impuesto Especial sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, debe señalarse que el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992 establece 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."





El número 4º del apartado Dos del propio artículo 78 de la Ley del Impuesto dispone que, en particular, se incluyen en la base imponible: [...]

Por otra parte, el artículo 78, apartado tres, número 3º, dispone que "no se incluirán en la base imponible: [...]"

De acuerdo con dichos preceptos, la base imponible de una operación está constituida por el importe total de la contraprestación, es decir, en general, el precio pagado por el bien o servicio recibido, incluyendo según el número 4º, los tributos o gravámenes que recaigan sobre dichas operaciones. La inclusión de tales tributos o gravámenes determina su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular cuando sea un tributo repercutido por quien tiene la condición de sujeto pasivo del referido tributo, aunque actúe como sustituto del contribuyente, lo que determina que el pago del tributo no puede considerarse como un suplido efectuado a favor del contribuyente del mismo.

No obstante dicha disposición, la sujeción al Impuesto debe interpretarse de forma conjunta con lo señalado en el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de tal forma que sólo se extiende a aquellos tributos que tengan una relación tan estrecha con la entrega del bien o la prestación del servicio que necesariamente deban quedar integrados como parte de la contraprestación de la operación.

A estos efectos, tal y como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado reiteradamente, se puede concluir que solo se incluye como contraprestación aquello que se encuentre en directa relación con la entrega del bien o el servicio prestado (Sentencias de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, apartado 11 y de 2 de junio de 1994, *Empire Stores* (C-33/93), apartado 12, entre otras).

Por tanto, para incluir un tributo en el valor del bien o servicio prestado la cuestión decisiva es que el tributo de que se trate en cada caso recaiga sobre la misma operación a cuya realización se vincula el devengo del Impuesto. En caso contrario, se podría concluir la no inclusión del tributo en la base imponible.

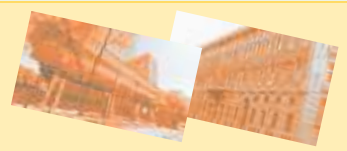
En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea analizó la teoría del vínculo directo entre un tributo y la operación gravada en su sentencia de 1 de junio de 2006, asunto *Danske Bilomportorer*, C-98/05. En particular, se analizó la posible inclusión del impuesto de matriculación en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en aquellos supuestos en los que el distribuidor del vehículo abonaba el impuesto de matriculación por cuenta del comprador y, posteriormente, se lo trasladaba.

El Tribunal de Justicia concluyó, en los apartados 25 y siguientes de dicha sentencia, lo siguiente: [...]

De acuerdo con dicha jurisprudencia se puede concluir que la inclusión de un tributo en la base imponible requiere de la existencia de un vínculo directo entre el tributo en cuestión y la entrega del bien o servicio a cuya realización se vincula el devengo del tributo.

Esta doctrina ha sido recogida por este Centro directivo en diversas contestaciones entre las que se pueden señalar la contestación vinculante de 2 de marzo de 2017, número V0551-17, o la contestación vinculante de 24 de enero de 2017, número V0158-17.

En la resolución de 2 de marzo de 2017 se planteaba la inclusión en la base imponible del servicio de gestión de residuos del canon sobre la disposición de residuos que es recaudado e ingresado por las entidades titulares de las instalaciones. En este caso se concluyó que el



canon recaudado debía incluirse en la base imponible del servicio prestado por la titular de la instalación. En efecto, en este caso existe un vínculo directo entre el hecho imponible del canon (deposición o incineración de recursos) y el servicio prestado por el titular de la instalación, de donde es necesario colegir su necesaria integración en la base imponible del Impuesto.

Por su parte, en la contestación vinculante de 24 de enero de 2017 la cuestión se ceñía al pago de una tasa por estancia en establecimientos turísticos que era recaudada e ingresada por el titular de dicho establecimiento. De igual forma que la anterior resolución, se concluyó que la tasa debía formar parte de la base imponible del servicio prestado por el establecimiento turístico. De nuevo resultaba evidente la vinculación entre el servicio prestado por el establecimiento turístico (estancia) y el hecho imponible de la tasa (estancia).

En consecuencia con lo expuesto, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 29 de febrero de 2024, número V0261-24, existiría un vínculo directo entre los servicios de depósito de residuos prestados por el sustituto del contribuyente (la entidad consultante, según parece inferirse del escrito de consulta) a sus clientes contribuyentes del impuesto y los servicios gravados por el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos.

En estas circunstancias, el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos deberá formar parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios de depósito de residuos realizados por el sustituto del contribuyente (titular del vertedero) a favor de las entidades que actúen como contribuyente de dicho impuesto, sin perjuicio de que en los casos señalados en el apartado anterior dichas prestaciones puedan encontrarse no sujetas al Impuesto.

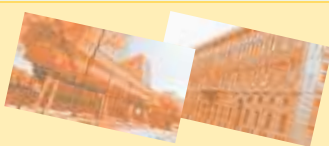
7.- Por otra parte, en aquellos supuestos en los que el sustituto del contribuyente tenga que facturar el Impuesto sobre el depósito de residuos al contribuyente o a otro tercero que no sean, a su vez, destinatarios de los servicios de depósito de residuos, la cuestión que se debería abordar en primer lugar sería si el pago del impuesto por el sustituto del contribuyente tiene la naturaleza de suplido o bien podría considerarse como una refacturación y, en tal caso, cómo sería su tributación.

En relación con el tratamiento de los suplidos debe tenerse en cuenta que el apartado tres, número 3º del artículo 78 de la Ley 37/1992 dispone que:[...]

Las características determinantes de los denominados suplidos, esto es, de las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo, se definen en diversas resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos (entre otras, de fechas 1 de septiembre de 1986 -BOE de 10 de septiembre- y de 24 de noviembre de 1986 -BOE de 16 de diciembre-), que establecen que para que tales sumas tengan la consideración de suplidos y no se integren en la base imponible los correspondientes importes, deben concurrir todas las condiciones siguientes: [...]

De acuerdo con lo anterior, si se cumplen la totalidad de los requisitos mencionados estaremos ante un suplido, operación que estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.





No obstante, como se ha señalado, el titular del vertedero actúa en el pago del impuesto como sustituto del contribuyente.

La figura del sustituto del contribuyente está regulada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en su artículo 36, apartado 3, que dispone lo siguiente: [...]

Por lo tanto, el pago del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos en calidad de sustituto del contribuyente no tendrá la consideración de suplido.

8.- Por lo tanto, al no tener la consideración de suplido, resulta necesario analizar la refacturación de gastos y es necesario distinguir cuando ésta se refiere única y exclusivamente a un gasto soportado por el sujeto pasivo que se refactura a su cliente o, por el contrario, la refacturación del gasto se realiza en el marco de una entrega de bienes o de una prestación de servicios respecto de los que podría tener la consideración de accesorio.

Para el primero de los supuestos (refacturación de un único gasto independiente) es criterio de este Centro directivo recogido, entre otras, en la contestación vinculante de 13 de junio de 2017, número V1503-17, que la refacturación de gastos es una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la que deberá repercutirse el correspondiente Impuesto al tipo impositivo general del 21 por ciento.

En cuanto a la base imponible, el artículo 78, apartados uno y dos, número 1º, de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente: [...]

De acuerdo con lo anterior, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la operación gravada, derivado tanto de la prestación principal como de las accesorias de la misma.

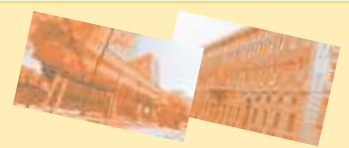
A estos efectos, debe tenerse en cuenta que la contraprestación que determina la base imponible del Impuesto se configura como una magnitud subjetiva que responde a la voluntad de las partes, salvo cuando existan reglas especiales para su determinación.

De esta forma, a efectos de determinar en el supuesto considerado la base imponible de los gastos que van a ser objeto de refacturación, habrá de estarse a las cláusulas contractuales establecidas o, en otro caso, a lo que ambas partes pacten libremente y en particular, si dicha base imponible incluye, en su caso, el importe del propio Impuesto sobre el Valor Añadido que gravó la entrega del bien o del servicio que se refactura.

9.- No obstante, cuando la refacturación de un gasto se realiza en el marco de una entrega de bienes o de una prestación de servicios con la que guarden relación pero que sean distintas del gasto refacturado, cabe plantearse si los mismos constituyen una única operación o por el contrario se trata de operaciones autónomas e independientes.

En este sentido, es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob





Verzekeringen, asunto C-41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, asunto C-155/12).

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

A mayor abundamiento el Tribunal de Justicia en su sentencia Wojskowa Agencja, asunto C-42/14, de 16 de abril de 2015, analizó si la facturación de gastos de suministros (electricidad, calefacción o agua entre otros) en un contrato de arrendamiento constituye una operación única a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

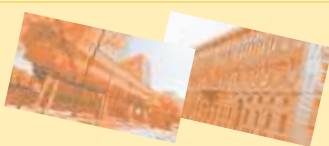
El Tribunal, se apoya en el criterio de elección del arrendatario para concluir, en sus apartados 39, 42 y 43, lo siguiente: [...]

Esta doctrina del Tribunal ratifica lo señalado por esta Dirección General de Tributos, que en relación con la determinación de la base imponible en los arrendamientos de bienes inmuebles sujetos y no exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido, en sus Resoluciones de 7 de febrero de 1986 (BOE del 11), 13 de marzo de 1986 (BOE del 20) y 2 junio de 1986 (BOE del 13) ha determinado lo siguiente: "Se incluyen en el concepto de contraprestación, no solamente el importe de la renta, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier otro crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma."

Entre los conceptos que, según las citadas Resoluciones, forman parte de la base imponible de las operaciones de arrendamiento de inmuebles sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que se repercutan al arrendatario, se enuncian los siguientes: contribución territorial urbana (actual Impuesto sobre Bienes Inmuebles; IBI), cuota de participación en los gastos generales (incluidos el sueldo del portero o conserje), repercusiones por obras, repercusiones por suministros energéticos y otros conceptos análogos.

De acuerdo con lo anterior, cuando los gastos refacturados formen parte de una prestación de servicios o entrega de bienes que constituye una prestación o entrega única para su destinatario, los gastos refacturados serán accesorios de la prestación principal y recibirán el mismo tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido que la prestación o entrega principal.





Por el contrario, cuando los gastos refacturados no formen parte de una prestación de servicios o entrega de bienes en los términos señalados, los mismos constituirán prestaciones independientes y seguirán el tratamiento general en el Impuesto analizado en el apartado anterior de esta contestación.

En consecuencia con lo expuesto, debe señalarse que, en aquellos casos en los que el sustituto del contribuyente del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (el titular del vertedero) o cualquier otra entidad (como podría ser el propio contribuyente del Impuesto sobre el depósito de residuos) repercuta las cuotas de dicho impuesto al contribuyente de dicho impuesto o a cualquier otra entidad que no sean, a su vez, los destinatarios de la prestación de servicios de depósito de residuos, se trataría de una refacturación de un único gasto independiente en los términos expuestos en el apartado anterior de esta contestación.

En este sentido, tal y como se manifestaba anteriormente, dicha refacturación tendría la consideración de una prestación de servicios independiente al destinatario de la misma y deberá tributar al tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido del 21 por ciento.

**En consecuencia, en el supuesto objeto de consulta parece que la repercusión del Impuesto Especial sobre el Depósito de Residuos en Vertedero dado que se realiza en el marco de la prestación de servicios de tratamiento de residuos, seguirá el mismo tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicha prestación de servicios.**

## ➤ SECCION II

### ¡ATENCIÓN!

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



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

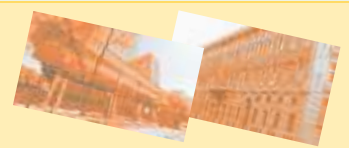
### ✅ IRPF Consulta Vinculante V1533-25 (26.08.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1533-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1533-25)

■ **Consultante manifiesta que:** compró en 2001 su vivienda habitual, e indica que el banco la obligó a que sus padres figurasen en las escrituras de la compraventa del inmueble y del préstamo hipotecario, como copropietarios y prestatarios al 33 por ciento cada uno, junto con ella. A su vez, dice que ella siempre se ha hecho cargo del pago del 100 por ciento de la hipoteca, y afirma "porque para todos es mi piso y mi hipoteca". La





Agencia tributaria solo le permite practicar la deducción por inversión en vivienda habitual en función del 33,33 por ciento de las cantidades que satisface por el préstamo.

■ **Consultante pregunta:** Siendo la única que paga el préstamo solidario entre tres personas y copropietaria al 33 por ciento, ¿es posible practicar la deducción en función del 100 por ciento de las cantidades que satisface?

■ **Contestación:**

En primer lugar, se parte de la premisa que la consultante, conforme a lo indicado en su consulta, y con respecto de la vivienda objeto de consulta, le es de aplicación el régimen transitorio que permite, de concurrir determinadas circunstancias, practicar la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del ejercicio 2013, régimen regulado por la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF. Dicha deducción fue suprimida, con efectos 1 de enero de 2013, por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre).

Siendo así, señalar que el artículo 68.1.1º de la LIRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, establece la configuración general de la deducción por inversión en vivienda habitual estableciendo que, con arreglo a determinados requisitos y circunstancias, los contribuyentes podrán deducirse un determinado porcentaje de "las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual" de los mismos. A continuación, dispone como se constituye la base de deducción, fijándola en un máximo de 9.040 euros anuales.

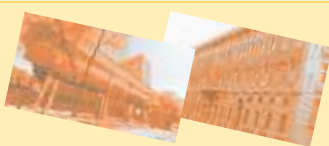
Conforme con tal regulación, cabe afirmar que el beneficio fiscal por inversiones destinadas a la adquisición de la vivienda habitual está ligado a la titularidad, aunque sea compartida, del pleno dominio del inmueble; requiriendo, a su vez, que dicha vivienda constituya o vaya a constituir la residencia habitual del adquirente de dicho título. Resultando indiferente el cómo se instrumente su financiación, el estado civil del contribuyente y, en su caso, el régimen económico matrimonial.

Referente a la inversión que es susceptible de deducción, la norma no establece ningún tipo de restricción en cuanto a la procedencia de la financiación -propia o ajena-, y forma en la que esta se compone -uno o varios préstamos o créditos y, en su caso, garantías exigidas para su concesión-. Siendo irrelevante que el préstamo se obtenga de un familiar.

Cuando en su adquisición se utilice financiación ajena la deducción se practicará a medida que se vaya devolviendo el principal y se abonen, en su caso, los correspondientes intereses y demás gastos asociados a esta, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción.

En el presente caso, al financiarse la adquisición de la vivienda, al menos en parte, mediante un préstamo hipotecario en el que constan como prestatarios tres personas, la consultante y sus padres, actuando los tres de forma solidaria, implica entender, desde un punto de vista jurídico, que a cada prestatario se le atribuye idéntica cuota de participación en el préstamo, en su calidad de deudor solidario, percibiendo cada uno un 33,33% del





principal, y que el pago de las sucesivas cuotas de amortización, así como los intereses y demás gastos inherentes a su concesión, vida y cancelación, son satisfechos por partes iguales entre los tres prestatarios, con independencia de la procedencia de los fondos destinados a tal fin.

En cuanto a los adquirentes de la vivienda, la consultante manifiesta "yo compre mi vivienda habitual", figurando en la escritura de su compraventa -señala que por obligación del banco- también en calidad de copropietarios sus padres al 33%. Entendiendo que es propietaria de una tercera parte indivisa de la vivienda, aunque satisfaga la totalidad de cada uno de los pagos vinculados con el préstamo, únicamente, podrá conformar la base de deducción para practicar la deducción por inversión en vivienda habitual en función de porcentaje de titularidad que adquiere de su vivienda, es decir en función del 33,33% del importe de cada pago.



### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES DONACIONES (ISD)

✅ **ISD. Consulta Vinculante V1525-25** (21.08.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1525-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1525-25)

■ **Consultante expone que:** es titular de una participación del 15 por ciento en una sociedad limitada patrimonial, la cual detiene el 50 por ciento de la matriz de un grupo industrial. El resto de las participaciones son titularidad de su mujer en un 25 por ciento y de sus dos hijas, con un 25 y un 35 por ciento, respectivamente. La titularidad de las participaciones por su mujer y sus hijas ha sido obtenida mediante transmisiones a título gratuito realizadas por el consultante a través de figuras contempladas en el Derecho Civil de Galicia. El consultante es administrador único de la sociedad y de todas las sociedades del grupo industrial.

■ **Consultante manifiesta que:** Los cuatro socios y miembros de la familia han llegado a un pacto consistente en un reparto de los dividendos no proporcional a la participación, repartiendo un 40 por ciento de los dividendos futuros al consultante, un 40 por ciento a su mujer y un 10 por ciento a cada una de las hijas

■ **Consultante pregunta:** [sobre las] implicaciones fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones derivadas del pacto de reparto de los dividendos.

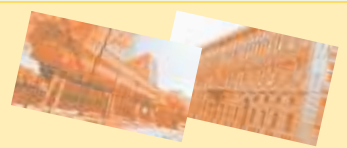
#### ■ **Contestación:**

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) -en adelante, LISD- dispone lo siguiente: [...]

El hecho imponible del impuesto se regula en el artículo 3 de la LISD del siguiente modo: [...]

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 5 de la LISD dispone lo siguiente: [...]





Asimismo, el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre) establece:

- Art. 4. Incompatibilidad con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. [...]
- Art. 7. Principio de calificación. [...]

Por su parte, el artículo 618 del Código Civil define la donación en los siguientes términos: [...]

La doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación:

- 1º. El empobrecimiento del donante.
- 2º. El enriquecimiento del donatario.
- 3º. La intención de hacer una liberalidad («animus donandi»).
- 4º. La aceptación del donatario («animus accipiendi»).
- 5º. La observancia de las formalidades requeridas según la naturaleza de los bienes donados.

Por otra parte, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) -en adelante, LIRPF-, regula en el artículo 25 los rendimientos del capital mobiliario en los siguientes términos: [...]

Por lo que respecta al reparto de los dividendos, el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE de 3 de julio), establece lo siguiente:

- Artículo 275. Distribución de dividendos. [...]

Por lo tanto, con carácter general la distribución de dividendos a los socios en una sociedad de responsabilidad limitada se realiza en proporción a su participación en el capital social, admitiéndose la posibilidad de que los estatutos sociales establezcan criterios diferentes a esta proporcionalidad

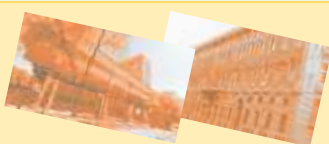
Conforme a los preceptos transcritos, en el presente caso, para que los dividendos que reciba el consultante conforme al pacto acordado, que supone un reparto no proporcional al porcentaje de participación en la entidad, puedan considerarse como tales, y por lo tanto, tributen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de capital mobiliario conforme al artículo 25.1 a) de la LIRPF, es necesario que este criterio de reparto acordado entre los socios esté previsto en los estatutos de la sociedad.

Si no existiera esta previsión, la recepción de cantidades por el consultante en la cuantía que exceda a la correspondiente a su porcentaje de participación en la entidad, realizada con ánimo de liberalidad, tendrá la consideración de incremento patrimonial a título gratuito, constituyendo uno de los hechos imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conforme a lo previsto en el artículo 3.1b) de la LISD.

Procede determinar si en la cuestión planteada concurren los presupuestos que configuran este hecho imponible; para ello es necesario analizar si la recepción de estas cantidades cumple los requisitos del negocio jurídico gratuito e «inter vivos». En concreto, la concurrencia del ánimo de liberalidad, es decir, del «animus donandi».







Este ánimo de liberalidad es esencial para la configuración del hecho imponible. Tal es su importancia que el Tribunal Supremo ha señalado en STS, Sala de lo Civil, 906/1992 (20 de octubre de 1992, recurso 1750/1990; ROJ: STS 7834/1992) que «el "animus donandi" no se presume» -jurisprudencia asumida por la Sala de lo Contencioso en sentencias de 5 de mayo de 2014 (recurso 1511/2013; ROJ: STS 1880/2014); de 8 de noviembre de 2006 (recurso 4367/2001; ROJ: STS 7132/2006); de 6 de noviembre de 2006 (recurso 6412/2001; ROJ: STS 8179/2006); de 14 de junio de 2006 (recurso 5168/2001; ROJ: STS 4981/2006)-.

Este ánimo de liberalidad no sólo no se presume, sino que debe constar de forma indiscutible, STS, Sala de lo Civil, 282/2012 (30 de abril de 2012, recurso 282/2012; ROJ: 2957/2012) (FJ 3º) «el «animus donandi» del donante y el «animus accipiendi» del donatario, esto es, el acuerdo de voluntades sobre la gratuidad, alcance y condiciones de la transferencia, y que esto sea puesto de relieve de forma indiscutible y auténtica».

De acuerdo con los preceptos transcritos, siempre que exista "animus donandi" por parte de los órganos de administración de la entidad -que por tratarse de una cuestión de apreciación fáctica no puede ser objeto de respuesta por este Centro Directivo-, la recepción de cantidades por el consultante en la cuantía que exceda a la correspondiente a su porcentaje de participación estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación, siendo el sujeto pasivo el donatario, en este caso el consultante.

## CONCLUSIONES:

Primera. Con carácter general la distribución de dividendos a los socios en una sociedad de responsabilidad limitada se realiza en proporción a su participación en el capital social, admitiéndose la posibilidad de que los estatutos sociales establezcan criterios diferentes a esta proporcionalidad.

Segunda. En el presente caso, para que los dividendos que reciba el consultante conforme al pacto acordado, que supone un reparto no proporcional al porcentaje de participación en la entidad, puedan considerarse como tales y, por lo tanto, tributen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de capital mobiliario conforme al artículo 25.1 a) de la LIRPF, es necesario que este criterio de reparto acordado entre los socios esté previsto en los estatutos de la sociedad.

Tercera. Si no existiera esta previsión, la recepción de cantidades por el consultante en la cuantía que exceda a la correspondiente a su porcentaje de participación en la entidad, realizada con ánimo de liberalidad, tendrá la consideración de incremento patrimonial a título gratuito, constituyendo uno de los hechos imposables del ISD, conforme a lo previsto en el artículo 3.1b) de la LISD.

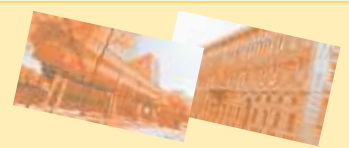


## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ **IS. 1ª Consulta Vinculante V1531-25** (26.08.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:





[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1531-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1531-25)

■ **Consultante expone que:** con fecha 17/04/2023 se certifica la estimación de recurso de alzada por la que se acuerda la concesión a la consultante de una ayuda genérica a la explotación-Línea Covid 19. Sin embargo, dicha deuda no ha sido abonada por el organismo concedente de la subvención por inexistencia de crédito. Según resolución comunicada por el citado organismo, la deuda figura en la cuenta acreedora correspondiente 413 Acreedores por operaciones pendientes de imputar a presupuesto.

■ **El consultante pregunta:** ¿La subvención se ha de imputar en el ejercicio de notificación del acuerdo de concesión o, por el contrario, en el correspondiente al momento del cobro de la subvención?

■ **Contestación:**

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece lo siguiente: [...]

Por su parte, el artículo 11.1 de la LIS regula la imputación temporal de los ingresos y gastos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en los siguientes términos: [...]

En definitiva, la base imponible es el resultado contable, corregido por los ajustes fiscales en caso de que la normativa del Impuesto contenga criterios de valoración, de calificación o de imputación de ingresos y gastos diferentes a los contables.

Contablemente, según se indica en la primera parte Marco Conceptual de la Contabilidad (en adelante, MCC) del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC):

"Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:

1. Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

(...)".

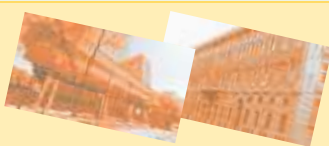
En el caso consultado, respecto a la forma de contabilizar las subvenciones, esta se encuentra regulada en la norma de registro y valoración 18ª del PGC, la cual dispone lo siguiente: [...]

Según se indica en el escrito de consulta, con la certificación de la estimación de recurso de alzada interpuesto por la consultante, se acuerda la concesión de una ayuda genérica a la explotación-Línea Covid 19. No obstante lo anterior, la subvención no ha sido abonada por el organismo concedente por inexistencia de crédito.

En el caso concreto planteado, de acuerdo con lo anteriormente indicado, la presente contestación parte de la presunción de que la subvención concedida a la entidad consultante cumple con los requisitos previstos en la normativa contable, arriba reproducida, para ser considerada como no reintegrable. Asimismo, se parte de la presunción de que la subvención es de carácter monetario.

Igualmente, se presumirá que, con independencia de que el cobro de la subvención se materialice en ejercicios posteriores, el derecho de la empresa frente a la entidad





concedente cumple con los criterios para el reconocimiento de un activo regulados en el Marco Conceptual del PGC, anteriormente reproducidos, de manera que la entidad consultante deberá proceder al reconocimiento del derecho de cobro frente al organismo público correspondiente en el momento en que se produzca el acuerdo de concesión de la subvención.

Por tanto, en la medida en que se cumplan las condiciones de no reintegrabilidad, la imputación a resultados de la subvención se efectuará atendiendo a su finalidad, de acuerdo con los criterios de imputación a resultados previstos en el apartado 1.3 de la NRV 18ª, antes transcrita. De la escasa información facilitada en el escrito de consulta, no es posible determinar el ejercicio o ejercicios en los que proceda la imputación del ingreso derivado de la subvención en la cuenta de pérdidas y ganancias.

A efectos fiscales, y en la medida en que se cumplan las condiciones de no reintegrabilidad, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS, anteriormente reproducidos, el tratamiento contable será igualmente el que se asuma desde el punto de vista fiscal, puesto que entre los preceptos que contiene la LIS no figura ninguna norma destinada a corregir el resultado contable de la operación planteada. Por consiguiente, tales ingresos estarán sujetos y no exentos y deberán integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio económico en el que los mismos se hayan devengado de conformidad con la normativa contable aplicable.

### ➤ SECCIÓN III

#### ¡ATENCIÓN!

*En esta SECCIÓN se han incluido las consultas que el equipo de redacción de «SISA, ALBALA 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 V1457 -25** (05.08.2025)

→ **Normativa:** IRPF. Ley 35/2006. Art. 38; RIRPF. RD 439/2007. Arts. 41 y 41 bis.

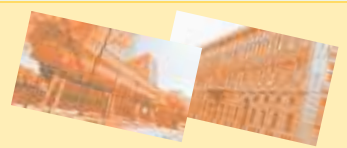
→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1457-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1457-25)

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** El consultante y su cónyuge adquirieron en marzo de 2023 una vivienda ubicada en Sevilla que desde entonces les ha servido como vivienda habitual. En 2025, antes del transcurso de los 3 años de residencia, pretenden enajenar dicha vivienda y reinvertir la totalidad de lo obtenido en la compra de otra nueva vivienda habitual en Granada. Las causas alegadas para justificar el cambio de residencia son dos: por una





parte, la cercanía de la vivienda a una carretera nacional genera un ruido continuo que ha afectado significativamente a la salud del consultante, requiriendo tratamiento psicológico. Por otra parte, un cambio en la situación laboral de su cónyuge que le permite teletrabajar, con lo que podrían abandonar Sevilla donde no cuentan con familia y trasladarse a Granada donde disponen de apoyo familiar.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** (Base datos DGT-MH): Posibilidad de aplicarse la exención por reinversión en vivienda habitual a efectos del IRPF.

**CRITERIO.** «Al tratarse de cuestiones de hecho esta Subdirección General no puede entrar a valorar su alcance ni consecuencias, ni, por tanto, la decisión adoptada. En consecuencia, cabe concluir que las circunstancias podrían justificar o no el cambio de vivienda o su no ocupación, de acuerdo con lo señalado anteriormente. Si el consultante considerara dichas circunstancias como necesarias, tomando la acción de cambiar de residencia, deberá justificarla suficientemente por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre – BOE del 18–), ante los órganos mencionados, a quienes corresponderá valorar las pruebas, a requerimiento de los mismos, siendo éste el momento, y no otro anterior, de aportar las pruebas que estimen oportunas. Solo en el caso de que se llegara a considerar que la vivienda ha alcanzado la consideración de habitual al tiempo de dejar de residir en ella, antes de cumplir tres años de permanencia continuada en ella, la ganancia patrimonial que se genere en su transmisión, antes de dichos tres años, podría quedar exonerada de gravamen de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto.

✓ **IRPF. 2ª Consulta Vinculante V1535-25** (26.08.2025)

→ **Normativa:** Ley 35/2006 Art. 68.1.1º y DT 18ª

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** El consultante adquirió en 2007 una vivienda, por la cual practicó la deducción por inversión en vivienda habitual en los ejercicios 2007 a 2009. En determinados ejercicios posteriores no la practicó por falta de obligación de declarar: Manifiesta que reúne el resto de los requisitos para practicarla.

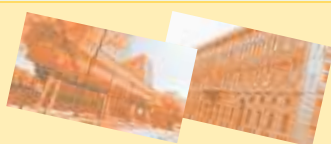
■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Si tiene derecho a aplicar el régimen transitorio de la deducción en ejercicios venideros, por ejemplo 2023.

**CRITERIO.** Por tanto, el consultante, constituyendo la vivienda su residencia habitual, mantiene el derecho a aplicar el régimen transitorio, pudiendo practicar la deducción en ejercicios futuros, en los que, nuevamente, esté obligado a presentar declaración por el Impuesto o fuese de su interés el hacerlo, conforme con la normativa vigente en cada momento.

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1535-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1535-25)



**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO  
(IVA)****✓ IVA. Consulta Vinculante V1542-25 (26.08.2025)**

→ **Normativa:** Ley 37/1992 arts. 90

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1542-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1542-25)

**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

■ **HECHOS.** El consultante es una persona física con discapacidad del 70 por ciento, movilidad reducida y grado 1 de dependencia, que pretende adquirir una vivienda de precio limitado en Málaga de nueva construcción en cuya entrega la cooperativa promotora va a repercutir el tipo impositivo del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido, alegando que no cumple los requisitos para la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto.

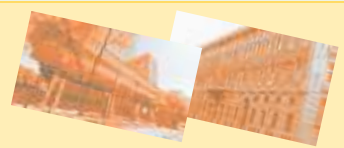
■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Tipo impositivo aplicable a entrega de la mencionada vivienda

**CRITERIO.** Tal y como se ha puesto de manifiesto por este Centro directivo para un supuesto de hecho análogo al planteado en la contestación vinculante de 23 de mayo de 2024, consulta V1161-24, la discapacidad del adquirente no será relevante para determinar el tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a la entrega de una vivienda nueva. Siendo, en este caso, relevante para establecer el tipo impositivo del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido la calificación administrativa de la vivienda como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública en base a los requisitos previamente desarrollados. Para la determinación del encuadre de la concreta vivienda en una de las categorías anteriormente referidas se estará a la legislación estatal y, en su caso, autonómica vigente en el momento de la concesión de la calificación definitiva.

A estos efectos, debe señalarse que la calificación de una vivienda como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública es una cuestión de hecho cuya determinación no corresponde a este Centro directivo y que, en su caso, podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho. No obstante, en el supuesto objeto de consulta, en la medida en que, según manifiesta el consultante, la vivienda es de protección pública pero de precio limitado según la normativa autonómica, parece que no se cumplirían los requisitos para ser considerada de régimen especial en las condiciones señaladas por lo que, en estas circunstancias, no resultaría de aplicación el tipo del 4 por ciento previsto en el artículo 91.Dos.1.6º de la Ley 37/1992, sino el tipo reducido del 10 por ciento previsto en el artículo 91.Uno.1.7º del mismo texto legal.

**«SEPTIEMBRE»****➤ SECCIÓN I****[¡ATENCIÓN!]**





*En esta SECCIÓN 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.*



### LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

#### ✅ **LGT Consulta Vinculante V1562-25** (03.09.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1562-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1562-25)

■ **Consultante expone que:** [es] persona física y , recibió, en el seno de un procedimiento ante un Tribunal Económico-Administrativo, la notificación por vía electrónica de la puesta a disposición de la resolución en la Dirección Electrónica Habilitada Única, a cuyo contenido accedió.

■ **Consultante manifiesta que:** manifiesta no estar suscrita al sistema de notificaciones electrónicas y que no ha recibido notificación postal alguna

■ **Consultante pregunta:** Fecha en que la notificación se entiende válidamente practicada, considerando la posibilidad de una ulterior notificación por vía postal.

#### ■ **Contestación:**

PRIMERO. Consideraciones previas.

De las manifestaciones efectuadas por la consultante en el escrito de solicitud se pone de manifiesto que recibió, en el seno de un procedimiento ante un Tribunal Económico-Administrativo, el aviso por vía electrónica de la puesta a disposición de la resolución en la Dirección Electrónica Habilitada Única, a cuyo contenido accedió. La consultante sostiene no estar suscrita al sistema de notificaciones electrónicas y no haber recibido notificación postal alguna.

Partiendo del relato fáctico contenido en el escrito de solicitud, la consultante afirma desconocer la fecha en que la notificación se entiende válidamente practicada, habida cuenta de la posibilidad de recibir una ulterior notificación por vía postal.

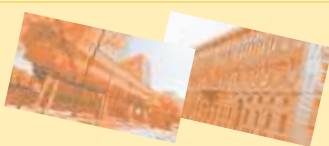
SEGUNDO. Sobre el régimen normativo aplicable a las notificaciones.

El régimen jurídico aplicable a las notificaciones en el ámbito tributario se contiene en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) —en lo sucesivo, LGT. Así, en primer lugar, el artículo 109 de la LGT establece: [...]

Por lo tanto, el mencionado texto legal —la LGT— solo contiene las especialidades previstas para las notificaciones en el ámbito tributario, rigiéndose en lo demás según lo dispuesto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) —en adelante, LPAC.

TERCERO. Sobre el supuesto expuesto por la consultante.





El apartado 4 del artículo 234 de la LGT dispone: [...]

El artículo 110 de la LGT aborda en el lugar en que han de practicarse las notificaciones, al señalar: [...]

A falta de mayores especialidades en la normativa tributaria, resulta preciso acudir a la LPAC, cuyo artículo 41 dispone: [...]

A mayor abundamiento, los artículos 42 y 43 de la LPAC indican: [...]

Asimismo, el apartado 2 del artículo 42 del Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, aprobado por el Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo (BOE de 31), establece: [...]

Conforme con lo anterior, en el caso concreto, aun cuando la consultante no fuera una persona obligada a relacionarse de forma electrónica con la Administración, la notificación electrónica se entiende practicada en el momento en que se accede a su contenido. Ello, unido a la previsión general contenida en el apartado 7 del artículo 41 de la LPAC, que señala que, ante la utilización de diversos cauces para la notificación, se tomará como fecha de notificación la producida en primer lugar, hace que la notificación se entienda válidamente practicada desde el momento en que la consultante voluntariamente accedió a su contenido en la Dirección Electrónica Habilitada Única, y todo con independencia de la forma elegida para la práctica de las notificaciones o de que la notificación por vía postal aún no se hubiese practicado, extremo que deviene irrelevante por cuanto la notificación se entiende ya válidamente practicada.



## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ **IVA. 1ª Consulta Vinculante V1718-25** (23.09.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1718-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1718-25)

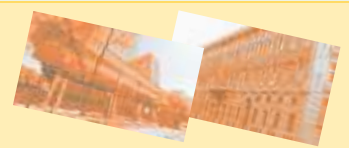
■ **Consultante expone que:** es una entidad mercantil que va a comercializar oro y plata representados mediante "tokens" que serán representación de una porción de oro o plata física, concreta y verificada de un lingote del metal correspondiente que estará almacenado en las instalaciones de una entidad del grupo de la consultante. Cada "token" otorga a su titular la posibilidad de conservar o revender a la entidad emisora la cantidad de metal físico equivalente al valor de mercado del metal subyacente. Por otra parte, cuando el titular ostenta "tokens" equivalentes a un lingote completo podrá solicitar el lingote físico.

■ **Consultante manifiesta que:** cuando el titular ostenta "tokens" equivalentes a un lingote completo podrá solicitar el lingote físico.

■ **Consultante pregunta:** Régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido a la venta de los referidos "tokens". En particular, tipo impositivo aplicable a dichas transmisiones.

■ **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, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [...]

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.- Por otra parte, el artículo 8.º de la Ley del Impuesto dispone lo siguiente: [...]

En este sentido, resulta conveniente analizar en primer lugar la naturaleza de las transmisiones de los "tokens" objeto de consulta y, en concreto, si nos encontramos ante una entrega de bienes o la prestación de un servicio a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tal y como ha manifestado este Centro directivo en la contestación vinculante de 15 de febrero de 2024, consulta V0078-24, para un supuesto de hecho similar al consultado, cabe destacar que el concepto de entrega de bienes que regula la Ley 37/1992 en su artículo 8, está igualmente definido por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006), cuyo artículo 14.1. lo configura como "la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario."

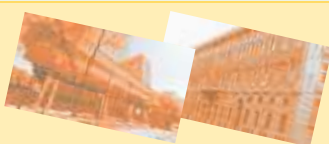
En la interpretación de este concepto es necesario tener en consideración la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en su sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, Asunto C-320/88, que analiza una operación en la que una entidad había transmitido a otra el derecho a disponer de un inmueble, así como a los cambios de valor en el mismo, sus frutos y cargas, comprometiéndose igualmente a efectuar la transmisión de la propiedad jurídica sobre el mismo dentro de un plazo determinado.

Del contenido de esta sentencia se deduce, en primer lugar, que el concepto de entrega de bienes a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados miembros, sino que se trata de un concepto de derecho comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitaria.

En este sentido cabe destacar que, a la fecha de contestación de la presente consulta, no existe aún ningún pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la naturaleza de este tipo de activos digitales, a diferencia de lo que ocurre con las criptomonedas y diversas operaciones relacionadas con las mismas que ya ha sido objeto de análisis por dicho Tribunal y cuyas conclusiones se recogen en la doctrina de este Centro directivo.

Por todas, la contestación vinculante de 5 de noviembre de 2021, consulta V2679-21, donde se concluye que los bitcoins, criptomonedas y demás monedas digitales son divisas por lo que los servicios financieros vinculados con las mismas están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos establecidos en el artículo 20.º de la Ley 37/1992.





3.- Según manifiesta la entidad consultante los denominados "tokens" que va a comercializar constituyen la representación de una porción de oro o plata física, concreta y verificada de un lingote del correspondiente metal, que otorgará a su titular la posibilidad de conservar o revender a la entidad emisora la cantidad de metal subyacente que representa a valor de mercado del metal correspondiente. Por otra parte, si el titular ostenta "tokens" equivalentes a un lingote completo podrá recibir el referido lingote físico.

En estas circunstancias, la venta de los "tokens" objeto de consulta puede calificarse como una entrega de bienes dado que el bien subyacente es el propio oro o plata, bien corporal cuya proporción de titularidad representa el "token", de forma que la tenencia del "token" otorga el poder de disposición de dicho bien corporal. En definitiva, los "tokens" objeto de consulta actuarían como título representativo de los bienes subyacentes (el oro o la plata), de modo que su transmisión, según lo previsto en el citado artículo 8 de la Ley del Impuesto, constituiría una entrega de bienes que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizado por un empresario o profesional en los términos señalados.

4.- Por otra parte, en aquellos supuestos en los que el bien subyacente al "token" transmitido tenga la consideración de oro inversión debe señalarse que el artículo 120.Dos de la Ley del Impuesto dispone que el citado régimen especial tendrá carácter obligatorio, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 140 ter de dicha Ley.

El artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido recoge el concepto de oro de inversión, que establece lo siguiente: [...]

Por su parte, el artículo 140 bis de la mencionada Ley dispone que: [...]

De acuerdo con lo anterior, las entregas de oro por el consultante a través de los "tokens" objeto de consulta será una operación sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que se trate de oro de inversión en las condiciones previstas en el artículo 140 de la Ley 37/1992.

5.- Por su parte, en relación con el tipo impositivo aplicable en el supuesto de transmisión de aquellos "tokens" cuyo subyacente sea plata u oro que no sea considerado de inversión, debe señalarse que el artículo 90.Uno de la Ley del Impuesto establece que el mismo se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Por lo tanto, las transmisiones de estos "tokens" se encontrarán sujetas y no exentas del Impuesto y deberán tributar al tipo general del mismo.

✅ **IVA. 2ª Consulta Vinculante V1734-25** (24.09.2025)

**¡ATENCIÓN!**

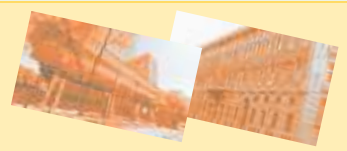
Esta contestación sustituye a la anterior de fecha 28 de abril de 2025 y número V0756-25, que, en consecuencia, queda anulada

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1734-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1734-25)

■ **Consultante expone que:** es una persona física que no tiene la condición de empresario o profesional y reside en Luxemburgo. Dicho consultante presentó una consulta a esta Dirección General a efectos de la de la tributación en el Impuesto sobre el Valor





Añadido de la adquisición de un nuevo vehículo a un concesionario en el territorio de aplicación del impuesto y su traslado a Luxemburgo. Dicha consulta fue resuelta mediante contestación vinculante de 20 de mayo 2024, consulta número V1033-24

■ **Consultante manifiesta que:** el concesionario le ha repercutido el Impuesto sobre el Valor Añadido español.

■ **Consultante pregunta:** 1) Si la tributación indicada en la contestación vinculante inicial se alteraría por la matriculación temporal en España; 2) El procedimiento a través del cual el consultante puede obtener la devolución del Impuesto pagado en España; 3) Si la factura emitida por el concesionario en el territorio de aplicación del impuesto puede hacerse identificando al consultante por su DNI español o si, por el contrario, se requiere de un número de identificación luxemburgués.

### ■ **Contestación:**

[1] [...]

2.- En relación con la incidencia en la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de una posible matriculación temporal en España del vehículo, debe recordarse, tal y como se explicó en la contestación vinculante de 20 de mayo de 2024, consulta número V1033-24 [...].

En consecuencia, dicha operación se calificará como entrega de bienes.

Además, para que se encuentre sujeta al Impuesto será necesario que la misma se realice en el territorio de aplicación del impuesto. En este sentido, según el artículo 68.Uno de la Ley 37/1992: [...].

Por tanto, el hecho imponible del Impuesto realizado en el territorio de aplicación del mismo es la entrega del vehículo, no la matriculación del mismo, por lo que la hipotética matriculación temporal en España carecería de relevancia alguna.

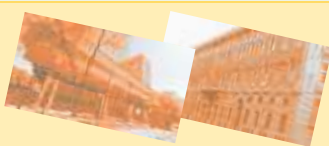
3.- En caso de soportar la repercusión del impuesto por parte del concesionario situado en el territorio de aplicación del Impuesto, dicha repercusión no sería conforme a la tributación ya indicada, por lo que habrá de ser rectificada.

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 nº 3954/2009).







En consecuencia, en el presente caso, al haberse producido una determinación incorrecta de las cuotas repercutidas, y no concurriendo ninguna de las circunstancias señaladas en el apartado tres del artículo 89 de la Ley, el 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.

4.- 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 demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, 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 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.

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), impone al obligado a emitir la correspondiente factura rectificativa.

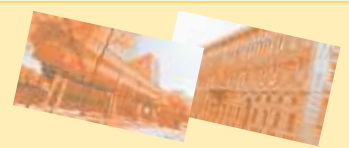
No obstante, debe advertirse que, de instar el consultante la rectificación conforme a lo previsto en el siguiente fundamento, el sujeto pasivo no deberá emitir factura rectificativa hasta que resuelva el procedimiento la Administración tributaria y siempre de acuerdo a lo resuelto por la misma.

6.- 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 (RG 00/06793/2021) 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 ha devenido en indebida.

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

7.- Alternativamente, el consultante también puede optar por la vía económico-administrativa. En este sentido, en relación con las posibles controversias entre las partes relativas a la facturación, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en el apartado seis del artículo 88 de la Ley del Impuesto: [...]

En cuanto a la regulación esencial del procedimiento económico administrativo, la Ley 58/2003, General Tributaria dedica el Capítulo IV de su Título V (artículos 226 a 248) a las reclamaciones económico-administrativas.

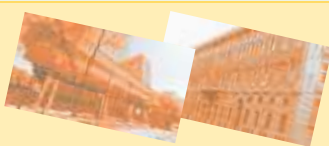
En particular, el artículo 227.4.a), al establecer los actos que son susceptibles de esta vía de recurso, alude expresamente a las actuaciones u omisiones de los particulares relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente y, por su parte, el artículo 232.1 indica que estarán legitimados para promover las reclamaciones económico administrativas los obligados tributarios y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

Por otra parte, el artículo 235.1 establece el plazo de un mes para la interposición de la reclamación económico-administrativa que se contará desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la repercusión motivo de la reclamación.

8.- Por último, en cuanto al número de identificación del consultante en la factura, según el artículo 6.1.d) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación: [...]

A su vez, debe recordarse que según el artículo 1 del Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DOE L 268 de 12 de octubre): [...]





Por su parte, según el artículo 13: [...]

En este sentido, si bien dichos formularios normalizados no son públicos, el citado Reglamento es de aplicación obligatoria para los Estados miembros, imponiéndoles una obligación de intercambio de información "para garantizar el cumplimiento de (...) la legislación relativa al IVA (...) especialmente con respecto a las transacciones intracomunitarias, y luchar contra el fraude en el ámbito de este impuesto". En concreto, existe obligación de intercambiar información automáticamente cuando la imposición deba tener lugar en el Estado miembro de destino (Luxemburgo) y la información facilitada por el Estado miembro de origen (España) sea necesaria para la eficacia del sistema de control, como es el caso, puesto que sin esa comunicación se podría estar aplicando una exención en origen sin que se produzca la correlativa adquisición intracomunitaria de bienes en destino.

De esta manera, parece conveniente para garantizar el cumplimiento de la normativa del Impuesto en las operaciones intracomunitarias con medios de transporte nuevos y evitar el fraude que el Estado miembro de origen del transporte -en este caso, España- comunique al Estado miembro de destino -en este caso, Luxemburgo- el número de identificación fiscal con el que éste se relaciona con el adquirente. En consecuencia, el número de identificación fiscal a consignar en factura habrá de ser, preferentemente, el atribuido por la Administración tributaria del otro Estado miembro de la Unión Europea -en este caso, Luxemburgo-.

## ➤ SECCION II

### ¡ATENCIÓN!

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



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

#### ✓ **IRPF. 1ª Consulta Vinculante V1551-25** (03.09.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

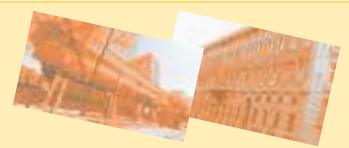
[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1551-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1551-25)

■ **Consultante expone que:** realizó en 2023 permutas entre criptomonedas que arrojaron pérdidas

. ■ **Consultante manifiesta que:** obtuvo rendimientos por operaciones de "staking"

■ **Consultante pregunta:** 1. Tratamiento y declaración de las pérdidas derivadas de permutas entre criptomonedas; 2. Tributación y declaración de los rendimientos obtenidos por operaciones de "staking".





### ■ Contestación:

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

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

Desde el punto de vista del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), este Centro Directivo viene considerando en diversas consultas vinculantes (V0999-18, V1948-21 y V0648-24, entre otras) a las monedas virtuales o criptomonedas como bienes inmateriales.

En relación con la primera cuestión planteada por el consultante, relativa al tratamiento de las pérdidas por permutas de criptomonedas, el artículo 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), dispone que: [...]

Por su parte, el artículo 33.1 de la citada LIRPF establece: [...]

Partiendo de la premisa de que los intercambios de monedas virtuales o criptomonedas no se realizan por el consultante en el ámbito de una actividad económica, dichas operaciones darán lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales, de acuerdo con el citado artículo 33.1 de la LIRPF.

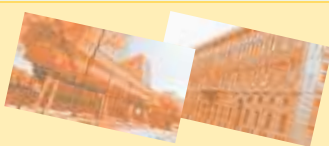
El artículo 34.1.a) de la LIRPF establece con carácter general que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, valores que, en el caso de transmisiones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

En el caso de intercambios de una moneda virtual por otra moneda virtual, la operación constituye una permuta, conforme al artículo 1.538 del Código Civil, que dispone: [...].

En consecuencia, contestando a la primera de las cuestiones planteadas, y teniendo en cuenta el anteriormente citado artículo 33.1 de la LIRPF, el intercambio entre monedas virtuales diferentes al margen de una actividad económica dará lugar a la obtención de renta, que se calificará como ganancia o pérdida patrimonial conforme al citado artículo 33.1 de la LIRPF y cuya cuantificación deberá realizarse conforme a lo previsto en los artículos 34.1.a) y 35, ya mencionados, y en el artículo 37.1.h) de la LIRPF, que establece que cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda: [...]

A efectos de posteriores transmisiones, el valor de adquisición de las monedas virtuales obtenidas mediante permuta será el valor que haya tenido en cuenta el contribuyente por





aplicación de la regla prevista en el citado artículo 37.1.h) de la LIRPF como valor de transmisión en dicha permuta.

El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en las transmisiones de las monedas virtuales a cambio de otras monedas virtuales constituyen renta del ahorro conforme a lo previsto en el artículo 46. b) de la LIRPF y se integrarán y compensarán en la base imponible del ahorro en la forma y con los límites establecidos en el artículo 49 de la misma ley.

Respecto a la segunda cuestión planteada, el consultante pregunta por la tributación y declaración de los ingresos obtenidos como consecuencia de operaciones de "staking".

En sentido estricto, el "staking" consiste en un tipo de mecanismo de consenso para validar y crear bloques, alternativo a la minería, que se utiliza en algunas redes de "blockchain" y que se conoce como "proof of stake" o prueba de participación, o, más comúnmente, como "staking".

La actividad de "staking" se caracteriza por el bloqueo de criptoactivos en un monedero electrónico durante un tiempo a través de un contrato inteligente. Cuanto mayor sea la cantidad de criptoactivos bloqueados, mayor será la probabilidad de ser escogido por el sistema para validar los bloques y de ser recompensado, generalmente, con el mismo tipo de criptoactivo.

Comúnmente se habla de "staking" tanto para referirse a la actividad del propio validador que bloquea los criptoactivos y que mantiene el software para validar los bloques, como para referirse a la opción de inversión consistente en el bloqueo de criptoactivos para ponerlos al servicio de un determinado validador, de manera que éste tenga mayores posibilidades de ser elegido y recompensado, y que la recompensa obtenida acabe remunerando a quienes hayan mantenido bloqueados los criptoactivos.

En el presente caso, se parte de la base de que el consultante se limita a la actividad de "staking" como forma de inversión, no participando en las propias redes como validador, sino únicamente bloqueando sus criptoactivos con el objetivo de obtener ingresos.

De acuerdo con el criterio de este Centro Directivo fijado en la consulta vinculante V1766-22, los rendimientos que obtenga el consultante deberán calificarse como rendimientos íntegros del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos en especie.

En este sentido, el artículo 25.2 de la LIRPF dispone: [...]

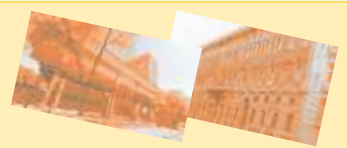
Dado que los criptoactivos a los que se refiere el consultante no tienen la consideración de valores negociables, no serán deducibles los gastos previstos en la letra a) del artículo 26.1 de la LIRPF.

Los rendimientos en especie que obtenga el consultante se valorarán por su valor de mercado en euros el día de su percepción, de acuerdo con el artículo 43.1 de la LIRPF. El resultado se integrará en la base imponible del ahorro del IRPF de su perceptor, de acuerdo con los artículos 46 y 49 de la LIRPF.

✅ **IRPF. 2ª Consulta Vinculante V1708-25 (19.09.2025)**







## ¡ATENCIÓN!

Ampliación de la consulta V0375-19

Se incluye: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Impuesto sobre Sociedades- Impuesto sobre la Renta de No Residentes

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1708-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1708-25)

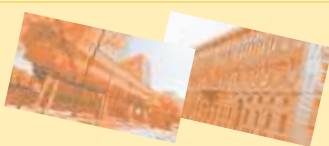
■ **Consultante expone que:** es una entidad cuya actividad consiste en la explotación de una escuela hípica, en la que se desarrollan actividades relacionadas con el mundo equino, entre las cuales la consultante destaca el pupilaje y las clases de equitación. La consultante se está planteando el desarrollo de otras actividades relacionadas también con el mundo equino. Las actividades que desarrollan fundamentalmente las escuelas hípicas son:

—pupilaje de caballos o alquiler de box: consiste en la estancia, cuidado y alimentación del animal por cuenta de un tercero, servicio por el que el cliente paga una cantidad periódica a la entidad; Servicios de veterinario: un veterinario acude con regularidad al centro y en ocasiones realiza servicios de cuidado veterinario del animal que pertenece a un tercero, servicio que se factura aparte del pupilaje; servicios de herrador: similar funcionamiento que con el veterinario; caminador: actividad por la que el animal hace ejercicio en una máquina en la que va caminando durante un tiempo previamente establecido; se factura al cliente aparte del pupilaje; doma: se dan clases de doma al caballo según servicio contratado previamente; clases de equitación: se imparten clases de distintos niveles y distintas edades según el servicio contratado previamente por el cliente; rutas guiadas por las que un profesional realiza paseos guiados por el campo y se cobra una cantidad previamente establecida; en ocasiones también el profesor puede acompañar como asistente al cliente/jinete a la participación en algún concurso en otro centro fuera del recinto de la entidad; Se celebran concursos de salto en los que, previo pago de la matrícula para la inscripción, los clientes realizan diversas pruebas en función de su nivel; venta de productos hípicos de todo tipo, desde ropa deportiva, accesorios para el caballo, biblioteca relacionada con el mundo del caballo, etcétera; compraventa de caballos; cumpleaños para niños en los que, por un precio previamente pactado con el cliente, a los invitados se les incluye un paseo por las instalaciones, paseo en pony y merienda; se tramitan licencias deportivas para los clientes y diplomas; se ofrecen servicios de equinoterapia, clases de equitación a niños con discapacidad impartidas por un titulado que puede ser de la plantilla o contratado.

Asimismo, se celebran concursos hípicos en los que se otorgan premios, pudiendo producirse las siguientes situaciones:

- A) el ganador del premio es una persona física que participa en el concurso como aficionado;
- B) el ganador del premio es una persona física que participa en el concurso como profesional;
- C) el ganador del premio es una persona jurídica que participa en el concurso como aficionado;





D) el ganador del premio es una persona jurídica que participa en el concurso como parte de su actividad económica;

E) el ganador del premio es un no residente aficionado o profesional.

También se suelen celebrar apuestas en los centros hípicos.

■ **Consultante pregunta:** En relación con todas las actividades descritas, se pregunta el tipo del IVA aplicable a las siguientes actividades: Pupilaje o alquiler de box; servicios de veterinario, herrador, caminador, doma, etcétera; clases de equitación, rutas guiadas y asistencia del profesor; inscripción en concursos mediante matrícula; venta de productos hípicos tanto para el caballo como para el jinete; compraventa de caballos; cumpleaños de niños; tramitación de licencias deportivas; equinoterapia.

Adicionalmente:

—si las operaciones descritas en los casos A a E anteriores están sujetas al IVA y a qué tipo de gravamen; si en el caso A la persona física debe darse de alta en la actividad y presentar los modelos 303 y 390 con la periodicidad habitual, aun en el supuesto de menores de edad;

—si en los supuestos A a E debe la consultante practicar retenciones por las ganancias obtenidas, qué tipo debe aplicar en su caso, en qué modelos y con qué claves; si existe algún límite por debajo del cual no se deba practicar retenciones tanto respecto de personas físicas como jurídicas;

—en el caso de apuestas, si se trata de operaciones sujetas a IVA, si las ganancias obtenidas por el apostante están sujetas a retención, a qué tipo y si están sujetas desde el primero euro ganado.

### ■ **Contestación:**

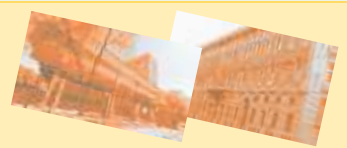
En primer lugar, es necesario destacar lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyo apartado 1 dispone: [...]

Por consiguiente, solo se contestan las cuestiones planteadas por la consultante en relación con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda en cada caso. Asimismo, se parte de la presunción de que la entidad consultante es residente en territorio español.

#### ■ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la consulta se concreta en la tributación de los premios obtenidos por los jinetes por su participación en los concursos hípicos organizados por la entidad, entendiéndose que tal participación se realiza por cuenta propia, al margen por tanto de cualquier relación laboral.

En cuanto a las retenciones a practicar sobre los premios que se otorguen a los contribuyentes por este impuesto, el artículo 95 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), "Importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas", considera comprendidos entre los rendimientos de las actividades profesionales "en general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las



Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre".

La inclusión de las actividades relacionadas con el deporte en la agrupación 04 de la sección Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas comporta, de acuerdo con lo anterior, calificar como rendimientos de actividades profesionales los obtenidos por los propios deportistas en el desarrollo de su actividad. En este sentido, este Centro viene interpretando que tanto los "fijos" como los premios que los organizadores/patrocinadores de competiciones deportivas satisfagan a los participantes tendrán la consideración de rendimientos de actividades profesionales. La única excepción a esta calificación vendría dada por la existencia de una relación laboral entre organizador y deportista, en cuyo caso procedería conceptuar aquellos importes como rendimientos del trabajo.

Por tanto, desde la perspectiva del pagador de los premios, su calificación como rendimientos de actividades profesionales —excepcionalmente, en caso de existencia de relación laboral: rendimientos del trabajo— determina que los mismos siempre estén sometidos a retención (conforme al artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto).

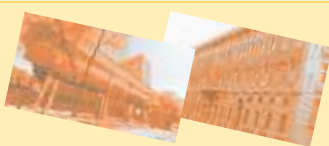
Ahora bien, esta sujeción a retención —que resulta operativa desde la posición del obligado a retener o ingresar a cuenta— procede desvincularla de la calificación que en determinadas circunstancias pudiera corresponder al importe de los premios desde la perspectiva del beneficiario, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues debe tenerse en cuenta que desde esta concreta perspectiva (la del beneficiario) la calificación de los mismos como rendimientos de actividades económicas sólo será posible cuando la actividad deportiva en la que se han obtenido constituya para el premiado una actividad económica, lo que exige el cumplimiento de los requisitos que para dicha consideración establece el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), donde se dispone lo siguiente: [...]

No existiendo tal ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios —lo que constituye una cuestión de hecho, cuya determinación es ajena por tanto a las competencias de este Centro Directivo y que podrá acreditarse a través de medios de prueba admitidos en derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria—, y no siendo 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), los premios obtenidos se calificarán —a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias por el premiado— como ganancias patrimoniales, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley del Impuesto: [...]

### ■ Impuesto sobre Sociedades

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, la consulta se concreta en la tributación de los premios obtenidos por personas jurídicas que sean residentes en España de





conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, la LIS), por su participación en los concursos hípicos organizados por la entidad.

En primer lugar, procede destacar lo dispuesto en el artículo 10, apartado 3, de la LIS, que dispone lo siguiente: [...]

Con independencia de la actividad ordinaria del contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, la obtención del premio constituirá un ingreso que, de acuerdo con la normativa contable, deberá ser recogido en el resultado del ejercicio, constituyendo por consiguiente un elemento de renta imputable al periodo impositivo correspondiente, y formando parte de la base imponible del sujeto pasivo.

El artículo 128 de la LIS dispone: [...]. Asimismo, el artículo 60 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, el RIS), establece: [...]

De conformidad con lo anterior, la consultante deberá practicar retenciones sobre el importe de los premios que satisficiera a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, cuando no constituyan la contraprestación obtenida en el ejercicio de una actividad económica (criterio reiterado por este Centro Directivo, entre otras, en la contestación a la consulta vinculante V2441-14)

Por otro lado, el artículo 61 del RIS señala lo siguiente: [...]. Por último, el artículo 62 del RIS dispone lo siguiente: [...]

De acuerdo con todo lo anterior, la consultante deberá practicar retenciones sobre los premios que satisficiera a contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que participen en los concursos en calidad de aficionados (supuesto que no participan en el ejercicio de una actividad económica), cuando su importe excediere de 300 euros, aplicando el tipo general de retención del 19%. Por el contrario, cuando el contribuyente de este impuesto participe en el concurso en el ejercicio de una actividad económica, el premio obtenido se considerará un ingreso derivado del desarrollo de dicha actividad, y no estará sujeto a retención por dicho impuesto.

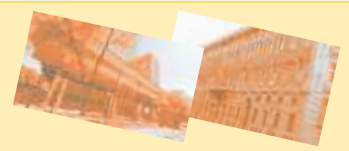
#### ■ Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la consulta se concreta en la obligación de retener por parte de la consultante sobre los premios obtenidos por personas físicas o jurídicas no residentes en España a efectos fiscales, tanto para el caso de los jinetes (directamente o a través de otra persona), como para el caso de los propietarios de los caballos, cuando unos y otros sean no residentes fiscales en España, así como en la eventual sujeción a retención en España de las apuestas deportivas realizadas por no residentes.

En todo caso, se parte de la consideración de que los perceptores de los premios o los ganadores de las apuestas no obtendrían dichas rentas por medio de un establecimiento permanente situado en España.

En el escrito de consulta no se especifican los Estados de residencia de los ganadores o beneficiarios, por lo que en la contestación se hará referencia a lo que dispone el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (versión 2017), en adelante MCOCDE. No obstante, para cada caso en concreto habrá que estar a la regulación prevista





en el Convenio correspondiente firmado entre España y el Estado de residencia del ganador del premio. Posteriormente habría que acudir a la normativa interna contenida en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR, y en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE de 5 de agosto), en adelante RIRNR.

En caso de que no exista Convenio se acudirá directamente a la normativa interna.

Pasamos a analizar la tributación de las distintas rentas.

### **Primero. -Premios por la participación en los concursos hípicos.**

En primer lugar, se plantea si la consultante debe practicar retención sobre los premios resultantes de la participación de los jinetes (directamente o a través de otra persona) o de los propietarios de los caballos en los concursos hípicos organizados por la mercantil, cuando los intervinientes no son residentes fiscales en España.

El artículo 17 de MCOCDE, en cuanto a los artistas y deportistas, dispone: [...]

El artículo 17 del Modelo Convenio regula una potestad compartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. En efecto, atribuye una potestad al Estado donde se realiza la actuación, en este caso España, al ser el Estado donde tiene lugar los concursos hípicos.

Así, el comentario 1 al artículo 17 del MCOCDE dispone que: [...]

El artículo requiere que las rentas, obtenidas directamente o a través de otra persona, derivadas de las actividades de los deportistas, ya sea en ejercicio de una actividad económica o de trabajo por cuenta ajena, se realicen en esa calidad, incluyendo expresamente el comentario 5 al artículo 17 del MCOCDE a los jinetes. Determinado el encaje de las rentas derivadas de la actividad de un jinete en el artículo 17 del MCOCDE, la tributación de las rentas obtenidas se realizará de conformidad con el TRLIRNR.

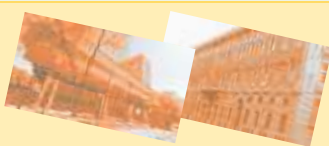
Ahora bien, cuando los premios por la participación en los concursos hípicos se obtienen, no como contraprestación por la actividad del jinete no residente (u otra persona no residente) en la carrera, sino por el propietario de los caballos por razón de sus actividades relacionadas con la propiedad y entrenamiento del caballo, debemos tener en cuenta los párrafos 11.2 y 3 de los comentarios al artículo 17 del MCOCDE, que establecen: [...]

Por tanto, si lo que se percibe por el propietario de los caballos es un premio derivado de las carreras en contraprestación de la propiedad y entrenamiento del caballo, independiente de la contraprestación por la participación del jinete, deberíamos acudir al artículo 7 del MCOCDE que

En este caso, partiendo de la consideración de que los propietarios de los caballos ya sean personas físicas o jurídicas, no tienen establecimiento permanente en territorio español, las rentas que obtuvieran por su participación en las carreras derivadas de la propiedad y entrenamiento de los caballos, independientes de la contraprestación por la participación de los jinetes en las mismas, estarían no sujetas a gravamen en España por aplicación del Convenio. En caso de que el Convenio otorgare la potestad tributaria a España, o bien en ausencia de este, deberíamos acudir a la normativa interna. Así, el artículo 12, apartado 1 del TRLIRNR, recoge que: [...]







Tratándose de rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) en España, la consultante, como pagadora de las rentas, estará obligada a practicar retención en los términos

En este sentido, el RIRNR, dispone en su artículo 13.1 que: [...]

Así, la base imponible de la retención se determinará de acuerdo con el artículo 24 del TRLIRNR.

En cuanto al tipo de gravamen aplicable, dispone el artículo 25, apartado 1 del TRLIRNR que: [...]

Respecto al apartado anterior, según redacción dada por la Ley 11/2021 (BOE 10 de julio de 2021) de medidas para la prevención del fraude fiscal a la citada disposición adicional décima de la Ley 36/2006, la referencia que se realiza a que "exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal", se entiende efectuada a los Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003), que sea de aplicación.

Estas retenciones deben ser objeto de declaración e ingreso a través del modelo 216 aprobado por la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre (BOE de 17 de noviembre), y sus sucesivas modificaciones.

### **Segundo. - Premios por apuestas**

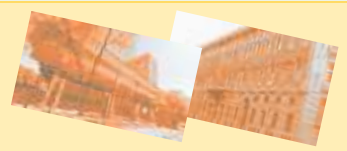
En cuanto a las rentas derivadas de las apuestas deportivas, estas no se encuadrarían en ningún artículo específico del MCOCDE, por lo que, en principio les podría resultar aplicable el artículo 21 "otras rentas" del MCOCDE. Este artículo, en su apartado primero dispone que "Las rentas de un residente de un Estado contratante, con independencia de su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos de este Convenio serán gravables exclusivamente en ese Estado."

De esta forma, conforme al citado artículo, las apuestas deportivas deberán gravarse exclusivamente en el estado de residencia. Al ser los apostantes no residentes en territorio español, solamente el estado de residencia podrá gravar estas rentas. Todo lo anterior, sin perjuicio de lo que en su caso establezca en concreto el Convenio para evitar la doble imposición aplicable.

En caso de inexistencia de Convenio para evitar la doble imposición que resulte de aplicación, o bien si el concreto Convenio aplicable atribuye potestad tributaria a España, habrá que estar a lo dispuesto en la legislación interna.

En este sentido, el artículo 13.1 del TRLIRNR, establece que: [...]

Respecto a la obligación de retención, cuando los destinatarios de los premios son no residentes en España, la consultante, en cuanto a entidad que abona los premios de las apuestas sujetas en España deberá practicar retención conforme al artículo 31 del TRLIRNR, en los términos mencionados anteriormente. En cualquier caso, el artículo 10.3 del RIRNR, en cuanto a las excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta, dispone que: [...]. Asimismo, en el artículo 11.3 del RIRNR establece que: [...]



En cuanto a la base de retención en el caso de los premios, el artículo 13.2 del RIRNR recoge que: [...]

En cuanto a la cuota tributaria correspondiente a estas retenciones, será la determinada conforme al artículo 25.1 del TRLIRNR.

En este sentido, los premios obtenidos por los beneficiarios residentes de un Estado con los que España no tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición en vigor, o existiendo, este atribuye potestad tributaria España, deberán tributar en España por el IRNR, al tipo general del 24%, salvo que los apostantes sean residentes en otro estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003), que sea de aplicación, en cuyo caso el tipo aplicable será del 19%.

Al igual que en el caso anterior, estas retenciones deben ser objeto de declaración e ingreso a través del modelo 216 aprobado por la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre (BOE de 17 de noviembre), y sus sucesivas modificaciones.

### ■ Impuesto sobre el Valor Añadido

Las cuestiones planteadas fueron resueltas en la consulta V0375-19.



## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

### ✓ **IS. Consulta Vinculante V1547-25** (01.09.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1547-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1547-25)

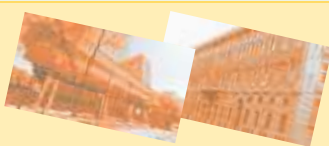
■ **Consultante expone que:** es una sociedad limitada española, a través de la cual un fondo de inversión desarrolla, conjuntamente con otras sociedades, una plataforma de inversión en proyectos logísticos en España. Considerando la relevancia de los proyectos a llevar a cabo por la consultante, y con el objeto de aislar los riesgos inherentes a cada una de las inversiones y su actividad, así como para estructurar la financiación externa, los diferentes proyectos se adquirirán o desarrollarán a través de distintas filiales íntegramente participadas por la consultante.

La gestora del fondo de inversión prevé que la plataforma pueda tener unos 16 inmuebles, alcanzando una superficie total de 229.570 metros cuadrados, en los próximos dos años, llegando a generar rentas brutas anuales de unos 16 millones de euros.

A la fecha de presentación de la consulta, la consultante tiene ya dos filiales a través de las cuales se están desarrollando los dos primeros proyectos logísticos de la plataforma:

—la sociedad limitada A, participada al 100% por la consultante, ha adquirido una finca de 17.535,64 metros cuadrados de superficie, sobre la que desarrollará un edificio logístico de 10.736,37 metros cuadrados. El activo se encuentra actualmente en fase de desarrollo, siendo la intención de la consultante que, una vez concluido, el mismo se arriende a una





sociedad tercera, y que se firme un contrato de gerencia con un gestor para la gestión de la actividad de arrendamiento. La renta mensual bruta esperada para este activo según el plan de negocio es de 75.111 euros;

—la sociedad limitada B suscribió un contrato de compraventa de cosa futura llave en mano, obtendrá un inmueble terminado sobre unas fincas de una superficie conjunta de 44.000 metros cuadrados. El inmueble constará de una superficie bruta arrendable de aproximadamente 30.104,94 m<sup>2</sup> distribuida de la siguiente manera: (i) 27.942,22 m<sup>2</sup> de almacén logístico; (ii) 1.291,83 m<sup>2</sup> de oficinas; y (iii) 870,89 m<sup>2</sup> de entreplanta, con la posibilidad de dividirse en 8 módulos sobre dos fincas registrales, siendo la intención de la entidad B ubicar a uno o más arrendatarios. Está previsto firmar un contrato de gerencia con un gestor para la gestión de la actividad de arrendamiento. Según el plan de negocio, la renta mensual bruta esperada para este activo es de 168.586 euros.

Además, la consultante se encuentra actualmente en negociaciones para llevar a cabo un nuevo proyecto de desarrollo similar a los mencionados anteriormente. Este proyecto contempla la adquisición de un terreno de 64.000 metros cuadrados para la construcción de una nave industrial. Según el plan de negocio, se espera que la renta mensual bruta de este activo sea de 210.000 euros.

■ **Consultante manifiesta que:** ha suscrito con la entidad Z:

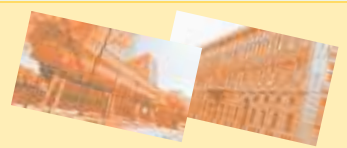
—un contrato para la gestión de los activos, por el cual la entidad Z proporcionará servicios de gestión de los activos y del negocio de las filiales de la consultante, incluyendo la gestión del inmueble, la organización y coordinación del arrendamiento, la selección de arrendatarios, la renovación de arrendamientos, la asistencia en la preparación de cuentas relacionadas con la gestión de activos, la elaboración de informes estados financieros y planes de negocio, y la supervisión de proveedores de servicios externos, entre otros, así como servicios relativos a la gestión de los arrendamientos, inquilinos y rentas, y servicios en relación con los seguros sobre los inmuebles, coordinación de asesores jurídicos y fiscales, financiación, tasaciones, etcétera, además de la gestión de proyectos y desarrollo;

—un contrato de gestión de servicios de marketing y ventas, por el cual la entidad Z proporcionará servicios de marketing y ventas en relación con los activos de la cartera logística, incluyendo la búsqueda de compradores potenciales y la preparación de materiales de marketing para su comercialización de cara a facilitar una futura venta de los activos

■ **Consultante pregunta:** Si, en virtud del artículo 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en aplicación del criterio establecido por esta Subdirección General en, entre otras, las recientes consultas vinculantes V0090-24, de 15 de febrero, V1325-24, de 7 de junio y V1377-24, de 10 de junio, a la luz de los hechos descritos en el presente escrito, puede considerarse que las filiales desarrollarán una actividad económica de arrendamiento de inmuebles, no siéndole de aplicación, por tanto, el concepto de entidad patrimonial recogido en el apartado 2 del mismo precepto, en particular, a los efectos de que la consultante pueda aplicar, en caso de venta de las filiales, la exención sobre rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades prevista en el 21.3 de la Ley 27/2014, sin que resulte de aplicación la excepción prevista en el artículo 21.5.a) de dicha ley.

■ **Contestación:**





El artículo 5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante LIS), regula el concepto de actividad económica y entidad patrimonial en los siguientes términos: [...]

El artículo 5 define actividad económica como la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, entendiendo que para el caso del arrendamiento de inmuebles existirá actividad económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, debe tenerse en cuenta la autonomía del concepto de actividad económica frente al mismo concepto regulado para otras figuras impositivas. En este sentido, el preámbulo de la LIS justifica la nueva inclusión de una definición de actividad económica, hasta entonces referenciada al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ante la necesidad de que el Impuesto sobre Sociedades, que grava por excelencia las rentas procedentes de actividades económicas, contenga una definición adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas.

Por tanto, la interpretación del concepto de actividad económica en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades debe realizarse a la luz del funcionamiento empresarial societario, y puede diferir de la interpretación que se realice del mismo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto el mismo concepto puede tener finalidades diferentes y específicas en cada figura impositiva. En este sentido, precisamente, el artículo 3 del Código Civil, de aplicación en la interpretación de las normas tributarias, señala que "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

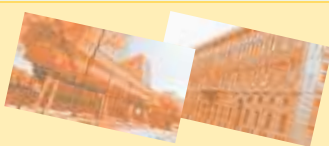
En el caso concreto del arrendamiento de inmuebles, la LIS establece que, con carácter general, dicha actividad tiene la condición de económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. No obstante, la realidad económica pone de manifiesto situaciones empresariales en las que, si bien una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante cuya gestión requeriría, al menos, una persona contratada al efecto, realizando, en consecuencia, una actividad económica en los términos establecidos en el artículo 5 de la LIS, sin embargo, se observa que el requisito de contratación se ve suplido por la subcontratación a terceras sociedades, especializadas en la gestión inmobiliaria.

En el supuesto planteado en el escrito de consulta, concurren las siguientes circunstancias:

—la entidad A dispondrá de un edificio logístico de 10.736,37 metros cuadrados sobre una finca de 17.535,64 metros cuadrados, que previsiblemente destinará al arrendamiento, y espera percibir una renta mensual bruta de unos 75.000 euros;

—la entidad B dispondrá de un inmueble terminado de 30.104,94 metros cuadrados de superficie arrendable, sobre fincas de una superficie conjunta de unos 44.000 metros cuadrados, y la superficie arrendable se distribuirá entre un almacén logístico de 27.942,22 metros cuadrados, 1.291,83 metros cuadrados de oficinas y una entreplanta de 870,89 metros cuadrados, con la posibilidad de dividirse en 8 módulos sobre dos fincas registrales, teniendo la consultante la intención de cederlo a uno o varios arrendatarios. Espera percibir una renta mensual bruta de unos 168.500 euros.





La consultante manifiesta asimismo estar envuelta en negociaciones para la ejecución de un nuevo proyecto similar a los anteriores. Este proyecto contempla la adquisición de un terreno de 64.000 metros cuadrados para la construcción de una nave industrial. Según el plan de negocio, se espera que la renta mensual bruta de este activo sea de 210.000 euros.

Atendiendo a la dimensión de la actividad, al volumen de los ingresos, así como a la complejidad de los arrendamientos de las entidades A, B la consultante, esta última ha subcontratado la gestión de tales arrendamientos a una tercera entidad especializada (Z), con el fin de lograr una gestión profesional más eficiente, debiendo desarrollar, entre otras, las actividades de gestión de los activos que incluye la organización y coordinación del arrendamiento, la selección de los arrendatarios, la renovación de los arrendamientos, la asistencia en la preparación de las cuentas, la gestión de la rentas y de los inquilinos, la coordinación con asesores jurídicos y fiscales, y el marketing y las ventas.

En todo caso, cabe señalar que, al formar las entidades A, B, y la consultante parte del mismo grupo mercantil, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

Por tanto, en el supuesto concreto que nos ocupa, partiendo de los datos recogidos en el escrito de consulta, cabría considerar igualmente cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS, a los efectos de determinar que la entidad consultante desarrolla una actividad económica, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no son propios sino subcontratados a entidades ajenas al grupo mercantil.

Este Centro Directivo, en circunstancias análogas a las que concurren en el presente supuesto, ha considerado cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS, y ha concluido que la entidad consultante desarrollaba una actividad económica, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no eran propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil (ver entre otras, las consultas V3530-15 de 17 de noviembre de 2015, V1606-17, de 21 de junio de 2017 y V 1794-17, de 10 de julio de 2017, y la consulta V0346-25, de 19 de marzo de 2025).

En conclusión, en el supuesto concreto que nos ocupa, partiendo de los datos recogidos en el escrito de consulta, cabría considerar igualmente cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS, a los efectos de determinar que la entidad consultante desarrolla una actividad económica, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no son propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil (la entidad Z).



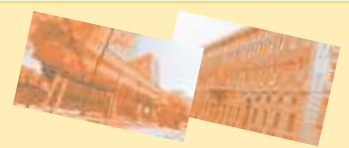
## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✅ **IVA. Consulta Vinculante V1646-25** (15.09.2025)

→ Acceso al documento original DGT-MH:







[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1646-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1646-25)

■ **Consultante expone que:** es una persona física propietaria de una "casa del maior" que va a ofrecer a sus usuarios, además de los servicios asistenciales para mayores propios de dichas instituciones, un servicio de comidas de solicitud voluntaria y con precio específico e independiente del resto de sus servicios.

■ **Consultante pregunta:** Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable al servicio de comida objeto de consulta.

■ **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 "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [...]. Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º 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.

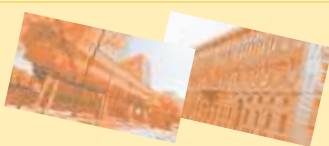
2.- Por otra parte, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 24 de febrero de 2022, consulta V0365-22, en relación con los servicios asistenciales para personas mayores ofrecidos por una "casa do maior" el artículo 20, apartado Uno, número 8º, de la Ley 37/1992, establece que estarán exentas del Impuesto: [...].

En todo caso, la exención se aplicará a las prestaciones de servicios siempre que sean efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos privados de carácter social, conforme se definen éstos por el apartado tres del mismo artículo 20 de la Ley 37/1992 que dispone que han de cumplir los siguientes requisitos: [...].

La Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, en su Informe de 25 de marzo de 2014, emitido a solicitud de esta Dirección General, considera que "se entiende por asistencia social el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales y organizativos a atender situaciones de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (p. ej. personas mayores, menores y jóvenes, personas con discapacidad, mujeres víctimas de violencia de género, víctimas de discriminación, minorías étnicas, inmigrantes, refugiados, víctimas de trata, etc.), de personas en situación de vulnerabilidad o riesgo de exclusión social o de otras personas que presenten necesidades sociales análogas que requieran asistencia."

De acuerdo con lo expuesto, están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios de asistencia a la tercera edad siempre que se presten por una entidad o establecimiento privado de carácter social por aplicación del artículo 20, apartado uno, número 8º de la Ley 37/1992.





No obstante, están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios de asistencia a la tercera edad siempre que el prestador no tenga la consideración de establecimiento privado de carácter social, como así parece deducirse del escrito de consulta al ser una persona física la prestadora de los servicios.

3.- En relación con el tipo impositivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91.Uno.2.7º de la Ley del Impuesto dispone que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a: [...]. Por su parte, el artículo 91.Dos.2.3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 78, de la Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (BOE de 4 de julio), vigente desde el 5 de julio 2018, dispone lo siguiente: [...].

Los servicios que son susceptibles de tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 4 por ciento y a los que se refiere el artículo 91.Dos.2.3º de la Ley 37/1992 son los que expresamente se citan en dicho precepto y se definen en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE de 15 de diciembre). En concreto, el artículo 15, apartado 1, de la Ley 39/2006, señala lo siguiente: [...].

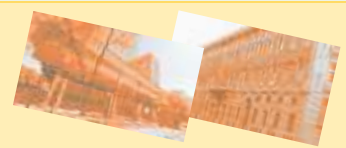
El artículo 91, apartado dos.2, número 3º de la Ley 37/1992, hace una referencia objetiva a la tipología de servicios que son susceptibles de tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 4 por ciento, por lo que es preciso acudir a la definición que de tales servicios se efectúa en la mencionada Ley 39/2006, para delimitar el alcance de la aplicación de dicho tipo impositivo.

Por su parte, el artículo 24 de la Ley 39/2006, define el servicio de centro de día y noche, como sigue: [...]. Asimismo, el artículo 25 de la Ley 39/2006, define el servicio de atención residencial, en los términos siguientes: [...]

La Ley 39/2006 ha previsto, dentro del catálogo de servicios y de prestaciones contempladas en dicha Ley, la posibilidad de percibir una prestación económica vinculada al servicio, que pretende cubrir económicamente el acceso a prestaciones equivalentes a las definidas en el catálogo de servicios (artículo 15 de dicha Ley), cuando el potencial beneficiario no tenga la posibilidad de recibir dichas prestaciones, según su grado y nivel de dependencia, de un servicio público o concertado, es decir, que deba acudir a un centro privado no concertado.

La prestación económica se define en el artículo 17 de la Ley 39/2006, cuyo apartado uno está redactado conforme al artículo 22.Cinco del Real Decreto-ley 20/2012, de la forma siguiente: [...].

En consecuencia con lo expuesto, las prestaciones de servicios de centro de día objeto de consulta, efectuadas por empresarios o profesionales que no tengan la consideración de establecimientos privados de carácter social, a las que no resulte de aplicable el tipo del 4 por ciento, según se indica más adelante, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 10 por ciento, por aplicación del artículo 91, apartado uno.2, número 7º de la Ley 37/1992.



No obstante, se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las prestaciones de servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y noche y atención residencial, cuando dichos servicios se correspondan, objetivamente considerados, con los definidos en los artículos 22, 23, 24 y 25 de la Ley 39/2006.

La aplicación de dicho tipo impositivo a los mencionados servicios se efectuará con independencia de si el usuario de los mismos dispone o no de un Programa Individual de Atención (PIA), cuyo procedimiento de reconocimiento se regula en los artículos 28 y siguientes de la Ley 39/2006.

Asimismo, la aplicación de dicho tipo impositivo a los mencionados servicios no está condicionada a la naturaleza de la fuente de financiación utilizada por parte de los entes públicos contratantes (comunidades autónomas, diputaciones provinciales y ayuntamientos) para la contratación de la prestación de los servicios, sea ésta procedente de lo previsto en la Ley 39/2006, o de programas o proyectos de financiación propia de dichos entes públicos.

En particular, no están incluidos en la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento, los servicios de prevención de las situaciones de dependencia y los de promoción de la autonomía personal, recogidos en la letra a) del artículo 15.1 de la Ley 39/2006 y definidos en el artículo 21 de dicha Ley.

Para la aplicación procedente del tipo impositivo del 4 por ciento debe existir un control administrativo sobre los precios que se cobran por los citados servicios, control que la Ley del Impuesto especifica por medio de la exigencia de que los citados servicios se presten mediante plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras.

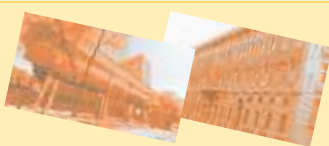
Respecto del requisito de que exista un control sobre los precios que se cobran por los servicios a que se refiere el párrafo anterior, este Centro directivo ha venido considerando que sólo se entendía cumplido dicho requisito cuando se prestaran mediante precios derivados de un concurso administrativo, según la dicción del artículo 91, apartado dos. 2, número 3º de la Ley 37/1992.

Sin embargo, dicha interpretación ha de ser revisada a tenor del informe, de fecha 7 de junio de 2013, de la Abogacía del Estado, de la Secretaría de Estado de Hacienda, del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, evacuado a petición de este Centro directivo, en el sentido que se indica seguidamente.

En efecto, la expresión "concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras" debe entenderse equivalente, conforme indica el citado informe teniendo en cuenta que la aplicación del tipo del 4 por ciento se justifica por el hecho de que los precios de la prestación han sido objeto de un control por parte de la Administración Pública competente, a "la prestación de los servicios en cuestión en virtud de un contrato administrativo adjudicado por alguno de los procedimientos previstos en el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre."

El Texto Refundido de la Ley de contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), regulaba en su artículo 138 las formas de adjudicación de los contratos administrativos disponiendo, en su apartado 2, que "la adjudicación se realizará, ordinariamente, utilizando el





procedimiento abierto o el procedimiento restringido. En los supuestos enumerados en los artículos 170 a 175, ambos inclusive, podrá seguirse el procedimiento negociado, y en los casos previstos en el artículo 180 podrá recurrirse al diálogo competitivo, y en el apartado 3 que "los contratos menores podrán adjudicarse directamente a cualquier empresario con capacidad de obrar y que cuente con la habilitación profesional necesaria para realizar la prestación, cumpliendo con las normas establecidas en el artículo 111.". (Desde el día 8 de marzo de 2018, la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público -BOE de 9 de noviembre de 2017- ha derogado el Real Decreto Legislativo 3/2011, regulando en el mismo sentido la materia citada en este párrafo).

Como se observa ya no se emplea la fórmula del concurso, sino que la adjudicación de estos contratos debe realizarse mediante alguno de los procedimientos citados con anterioridad.

Esta nueva regulación de los contratos de las Administraciones Públicas no puede vaciar de contenido la aplicación del tipo superreducido en aquellos casos en que se produce la adjudicación de un servicio público en el sentido de los términos antes definidos, en virtud de una de las formas de adjudicación actualmente vigentes. La ratio legis del precepto en cuestión al hablar de precios derivados de un concurso administrativo adjudicado se encuentra en que la contraprestación que obtiene la empresa adjudicataria del usuario esté predeterminada en un contrato administrativo celebrado con una Administración Pública.

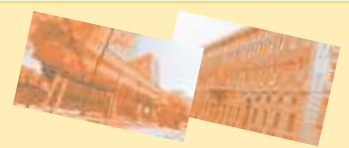
La exigencia relativa al precio que contempla la Ley del Impuesto debe entenderse referida en la actualidad, cuando se realice esta prestación del servicio en virtud de un contrato administrativo de gestión de servicios públicos, a que el precio percibido como contraprestación se encuentre establecido por la Administración adjudicataria, lo que ocurrirá cuando así lo prevean los respectivos contratos, como señala el artículo 133.1 de la Ley de contratos de las Administraciones Públicas al disponer que: "de acuerdo con las normas reguladoras del régimen jurídico del servicio, los pliegos de cláusulas administrativas particulares y de prescripciones técnicas fijarán las condiciones de prestación del servicio y, en su caso, fijarán las tarifas que hubieren de abonar los usuarios, los procedimientos para su revisión, y el canon o participación que hubiera de satisfacerse a la Administración."

En consecuencia, cuando el precio obtenido por la prestación de este servicio se hubiera preestablecido por la Administración adjudicataria de acuerdo con lo dispuesto anteriormente, esta prestación tributará al tipo del 4 por ciento.

Por el contrario, no se aplica el tipo impositivo del 4 por ciento a los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y noche y atención residencial que no se presten mediante plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios fijados conforme a lo establecido en el artículo 138 del Real Decreto Legislativo 3/2011, o lo que es lo mismo, que se presten en régimen privado no concertado, cuya contraprestación es pactada libremente, cualquiera que sea la condición que tenga el usuario del servicio, disponga o no de un Programa Individual de Atención (PIA), los cuales tributarán, en su caso, al tipo impositivo del 10 por ciento.

También se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las prestaciones de servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y noche y atención residencial que se efectúen como consecuencia de una prestación económica, definida en el artículo 17 de la





Ley 39/2006, vinculada a tales servicios, cuando dicha prestación económica cubra más del 10 por ciento de su precio.

3.- Por otra parte, en relación con el servicio de comidas que la consultante va a prestar a los usuarios del centro, que podrán solicitarlo de manera voluntaria y por un precio independiente del resto de servicios, resulta conveniente señalar que es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, asunto C-155/12).

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Con base en lo anterior, parece que en el supuesto considerado se dan las circunstancias necesarias para determinar que el servicio de manutención objeto de consulta prestado bajo demanda a los usuarios por precio específico constituye para estos un fin en sí mismo y, por consiguiente, deberá tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido de forma independiente.

4.- A estos efectos, debe señalarse que el artículo 91.Uno.2.2º de la Ley del Impuesto establece que tributarán al tipo reducido del 10 por ciento los siguientes servicios: [...]

Por lo tanto, el servicio de comidas objeto de consulta que va a prestar la consultante tributará de forma independiente del resto de servicios asistenciales y le resultará de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento, según lo dispuesto en el artículo 91.Uno.2.2º de la ley 37/1992.

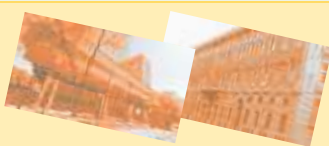
### ➤ SECCION III

#### ¡ATENCIÓN!

*En esta SECCIÓN se han incluido las consultas que el equipo de redacción de «SISA,*







*ALBALA 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. Consulta Vinculante V1713-25** (23.09.2025)

→ **Normativa:** LIVA (artículo 4, artículo 5, artículo 11, artículo 69 y artículo 164), RIVA (artículo 62), LGT (artículo 93) y RGAT (artículo 31, artículo 32 y artículo 33)

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1713-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1713-25)

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** El consultante es un empresario individual cuya actividad económica consiste en la prestación de servicios de programación informática. Actualmente, su único cliente está radicado en Uruguay.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.**

Obligatoriedad o no de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347).

**CRITERIO:** En consecuencia, en la medida en que no concurra ninguna de las causas eximentes recogidas en el artículo 31 del RGAT, el consultante estará, en principio, obligado a presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas. En particular, debe tenerse en cuenta que la letra d) del apartado dos del artículo 32 del RGAT exime de la declaración a aquellos obligados tributarios que hayan realizado exclusivamente operaciones no sometidas al deber de declaración según lo dispuesto en el artículo 33.



### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

#### ✓ **IS. 1ª Consulta Vinculante V1627-25** (15.09.2025)

→ **Normativa:** LIS Ley 27/2014 arts. 5-2, 18-2, 29-1 y D-T-44ª

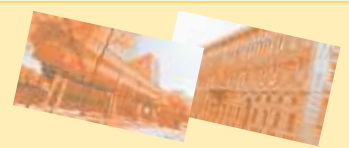
→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1627-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1627-25)

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** Dos socios hermanos PF1 y PF2, no convivientes, son titulares de una entidad





mercantil E, ostentando uno de ellos el 12,74% y el cargo de administrador único, y el otro el 11,29% sin cargo alguno. Dicha entidad E se encontraba dada de alta en el IAE entre otras actividades en el epígrafe "612.5 -Comercio al por mayor de leche, productos lácteos, miel, aceites y grasas comestibles", procediendo a causar baja en esa actividad y continuar con las otras actividades en la que se encuentra dada de alta.

Estos dos socios PF1 y PF2 que pertenecen a la entidad E, junto con otro socio PF3 que no tiene nada que ver con esta mercantil, deciden crear una sociedad nueva O para la realización de esa misma actividad "E612.5 - Comercio al por mayor de leche, productos lácteos, miel, aceites y grasas comestibles", quedando el reparto de los fondos propios en la anterior sociedad y en la nueva de la siguiente manera:

-El primer socio PF1, poseedor del 12,74% y administrador único de la entidad E, pasaría a tener el 45% de la nueva entidad O y el cargo de administrador mancomunado; -El segundo socio PF2, poseedor del 11,29% y sin ningún cargo en la entidad E, pasaría a tener el 45% de la nueva entidad O y el cargo de administrador mancomunado; -El tercer nuevo socio PF3 tendría el 10% de la nueva entidad O y el cargo de administrador mancomunado.

No hay transmisión del título jurídico de ningún tipo.

La actividad ha sido ejercida durante el año anterior y hasta la creación de la nueva sociedad mercantil participada O, por dos personas físicas PF1 y PF2, que, de forma individual, no superan el 50% de los fondos propios de la nueva actividad.

La entidad O ha obtenido beneficios en su primer año de creación.

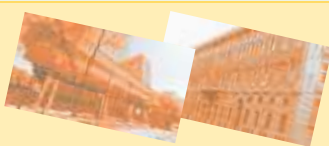
### ■ CUESTIÓN PLANTEADA.

a) Si la entidad de nueva creación tendría derecho a beneficiarse del tipo de gravamen del 15% en los términos establecidos en el artículo 29.1 de la LIS, o se consideran personas o entidades vinculadas según el artículo 18 de la LIS, ya que, los dos socios mayoritarios y que son hermanos, aunque no convivientes, vienen de la anterior empresa; b) Si dichas entidades formarían parte de un grupo en los términos previstos en el artículo 42 del código de comercio; c)Cuál sería el tipo de tributación a los efectos del impuesto sobre Sociedades.

CRITERIO: Con arreglo a lo anterior, dado que no se cuenta con toda la información acerca de la composición patrimonial de la entidad, no se puede determinar si la misma tiene o no la consideración de entidad patrimonial. En todo caso, se trata de una cuestión de hecho que deberá ser probada ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

Por tanto, si la entidad consultante no tuviera la consideración de entidad patrimonial podría aplicar el tipo reducido del 15%, previsto en el artículo 29.1 de la LIS, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el período impositivo inmediato siguiente con independencia de que en éste (el siguiente) la base imponible sea positiva o negativa (vid. Resolución TEAC00/04696/2023/00/00, de 24 de julio de 2023), excepto si, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de la LIS, deba tributar a un tipo inferior. Por el contrario, si la entidad consultante tuviera la condición de entidad





patrimonial, no podría aplicar el tipo impositivo reducido del 15% previsto en dicho artículo anteriormente reproducido.

✅ **IS. 2ª Consulta Vinculante V1733 -25** (23.09.2025)

→ **Normativa:** IS Ley 27/2014 arts. 10-3, 11 y 14

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1627-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1627-25)

**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

■ **HECHOS.** La consultante, la entidad X, ha presentado carta de despido a una trabajadora en concepto de indemnización por despido, cantidad equivalente al importe por despido improcedente establecido en el artículo 56.1 del Estatuto de los trabajadores. El 19 de diciembre de 2024 la trabajadora presenta papeleta individual de conciliación, con el fin de resolver el conflicto laboral mediante la celebración de un acto de conciliación con la consultante antes de acudir a la vía judicial. El 31 de diciembre de 2024 la sociedad contabiliza el gasto correspondiente a la indemnización por despido de la trabajadora, pendiente de pago.

En enero de 2025 ambas partes firman el acta de conciliación acordando la indemnización ofrecida.

■ **CUESTIÓN PLANTEADA.**

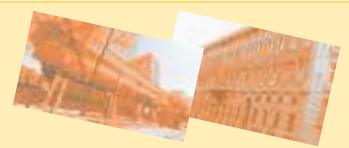
¿En qué periodo impositivo es fiscalmente deducible el gasto derivado de la indemnización por despido? ¿En 2024 o en 2025?

**CRITERIO:** En el caso concreto planteado, la notificación de una carta de despido a una trabajadora parece ser prueba determinante de que exista la obligación presente de desprenderse de recursos económicos futuros, por cuanto por sí misma, es concluyente de la existencia de una obligación frente a la trabajadora en cuestión. Si bien, con motivo de la presentación de la papeleta de conciliación, existen dudas sobre el montante de la indemnización, la entidad consultante deberá proceder al registro contable de una provisión por otras responsabilidades, por la mejor estimación, a la fecha de cierre del ejercicio 2024, de los desembolsos necesarios para cancelar la obligación presente, una vez considerados los riesgos e incertidumbres relacionados con la provisión.

En definitiva, en la medida en que la provisión para otras responsabilidades contabilizada, en su caso, por la entidad consultante tenga tal consideración de acuerdo con los criterios contables arriba señalados, a efectos fiscales habría que acudir a lo señalado en el artículo 14 de la LIS para determinar si el gasto en concepto de provisión para cubrir los eventuales desembolsos en favor de la emplead atuviera el carácter de fiscalmente deducible.

De conformidad con lo anterior, el artículo 14 de la LIS no establece ninguna limitación respecto a la deducibilidad de los gastos derivados de provisiones por otras responsabilidades. Por tanto, todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación





documental, siempre que no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

Por tanto, en el caso objeto de consulta, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11 de la LIS, el gasto derivado de la contabilización de una provisión destinada a cubrir los desembolsos que pudieran derivarse del despido de la trabajadora, será fiscalmente deducible, en el periodo impositivo correspondiente a su devengo (ejercicio 2024), con independencia de que el pago a la trabajadora se articula en el periodo impositivo siguiente.

Al margen de lo anterior, deberá tomarse en consideración la limitación contenida en el artículo 15.i) de la LIS. En efecto, en la medida en que las cantidades que la consultante X se ha comprometido a satisfacer tuvieran la consideración de indemnización por la extinción de la relación laboral de una trabajadora de, resultará de aplicación la limitación prevista en el artículo 15 i) de la LIS.



### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

#### ✓ **IS-IVA. 1ª Consulta Vinculante V1593-25** (10.09.2025)

→ **Normativa:** LIS Ley 27/2014 art. 10-3 y 17. LIVA Ley 37/1992 arts. 4, 7, 79, 95, 110, 164

→ Acceso al documento original DGT:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1593-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1593-25)

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

■ **HECHOS.** La entidad X, va a ser liquidada próximamente, por lo que va a proceder a repartir los haberes restantes, una vez pagadas las deudas, consistentes en metálico y un vehículo. El vehículo, totalmente amortizado fiscalmente, tiene valor en el mercado por lo que va a ser adjudicado a uno de los socios de la consultante, atendiendo a su porcentaje de participación.

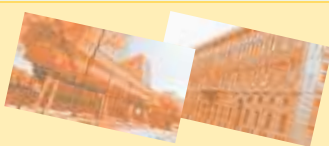
■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Tributación de la imputación del vehículo al socio en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### CRITERIO.

**Impuesto sobre Sociedades:** Por tanto, en el caso objeto de consulta, en el supuesto de que el valor de mercado de los elementos transmitidos a los socios con motivo de la disolución con liquidación de la entidad X sea superior a su valor fiscal, la entidad X integrará en su base imponible una renta positiva.

**Impuesto sobre el Valor Añadido:** (i) En consecuencia, la entidad consultante, transmitente del vehículo objeto de la 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 realice en el territorio de aplicación del Impuesto; (ii) Por tanto, mientras que la sociedad





consultante no haya liquidado completamente su patrimonio, no habrá cesado plenamente en su actividad. En consecuencia, mantendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y deberá cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de la transmisión del vehículo objeto de consulta, que estará sujeta al Impuesto siempre que, como se deduce del escrito de consulta, forme parte de su patrimonio empresarial o profesional, y se cumplan los requisitos de sujeción, aunque hubiera presentado la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores; (iii) Por tanto, se producirá el autoconsumo por el traspaso del vehículo del patrimonio empresarial, sin contraprestación, según lo dispuesto en el artículo 9.1º de la Ley 37/1992 antes transcrito, solamente si se hubiera soportado el Impuesto sobre el Valor Añadido y hubiera sido objeto de deducción; (iv) En el supuesto objeto de consulta parece que el vehículo habrá experimentado alteraciones en su valor como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, por lo que la base imponible se determinará atendiendo al valor del bien en el momento en que se efectúe la entrega; (v) A partir de las consideraciones expuestas en los párrafos precedentes, debe concluirse que la afectación a un patrimonio empresarial o profesional de un vehículo automóvil en el porcentaje del cincuenta por ciento, debe manifestarse en todos sus extremos y no sólo en relación con la limitación inicial del derecho a la deducción. Por consiguiente, si el vehículo objeto de la presente consulta ha estado afecto al patrimonio empresarial en un cincuenta por ciento, la base imponible del Impuesto en la entrega del mismo debe computarse, asimismo, en el cincuenta por ciento de la total contraprestación pactada, dado que la transmisión del otro cincuenta por ciento se corresponde con la entrega de la parte de dicho activo no afecta al referido patrimonio que debe quedar no sujeta al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.dos.b) de la Ley 37/1992; (vi) Lo expuesto en los apartados anteriores ha de entenderse sin perjuicio de la obligación de efectuar la regularización definitiva que pudiera resultar procedente con arreglo a lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 37/1992, en el supuesto de que la transmisión del vehículo tuviera lugar antes de la finalización del período de regularización de la deducción practicada en su adquisición. En cualquier caso, según la información aportada parece que habrán transcurrido los años correspondientes del periodo de regularización establecido en la Ley, y la entidad consultante, por la transmisión del vehículo no debería proceder a efectuar la regularización única de deducciones.

✅ **IS-IVA. 2ª Consulta Vinculante V1652-25** (15.09.2025)

→ **Normativa:** LIS Ley 27/2014 arts. 5-1, 9-3, 29-1, 110, 111, 124-3, DT44ª. LIVA Ley 37/1992 arts. 20.UNO.13º, 20.TRES, 90 y 91

→ Acceso al documento original DGT:

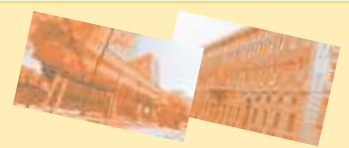
[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1652-25](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1652-25)

**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

■ **HECHOS.** La consultante, entidad deportiva A, recibe aproximadamente el 80% de sus ingresos de cuotas de sus socios. El resto de los ingresos proceden fundamentalmente de entradas a las instalaciones deportivas (piscinas), alquiler de pistas deportivas y realización de actividades deportivas (tenis, pádel, gimnasia, etc.).







Respecto a la realización de éstas últimas, la consultante A, ha cedido a otra entidad deportiva la explotación de dichas actividades deportivas de manera que es esta otra entidad deportiva la que se encarga de desarrollar las distintas actividades deportivas en las instalaciones de A, ya sea para socios de dicha entidad o no, cobrando directamente las cuotas de dichas actividades a los usuarios de las mismas y pagando a la entidad deportiva consultante, A, una comisión por intermediación o cesión en la explotación.

La entidad deportiva, A, es una entidad deportiva de carácter social y no tiene ánimo de lucro. El cargo de presidente es gratuito.

La consultante aclara en su escrito que la operación objeto de la consulta no es una mera "cesión de la explotación de las instalaciones deportivas" sino que se trataría de ceder a un tercero, en este caso otra entidad deportiva, la explotación de las actividades deportivas que se imparten en las instalaciones de la consultante, tales como fútbol, pádel, tenis, gimnasia, etc.

Es la entidad deportiva cesionaria la que organiza, planifica, controla y en general gestiona todo lo relativo a dichas actividades deportivas, cobrando un precio por ello a los usuarios de las actividades, sean socios o no y abonando a la consultante como contrapartida una comisión por esta "intermediación" o cesión de la explotación de las actividades, que efectivamente, tienen lugar en las instalaciones de la entidad consultante.

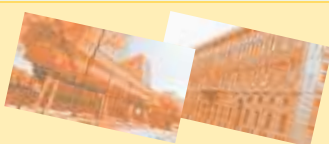
■ **CUESTIÓN PLANTEADA.** Les rogamos nos indiquen si a los ingresos percibidos en concepto de comisión por servicios de mediación que esta entidad percibe por la cesión a otra entidad deportiva de la explotación de actividades deportivas en nuestras instalaciones y de los ingresos que de las mismas se derivan, le es de aplicación la exención de IVA prevista en el artículo 20.uno.13º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido y la exención a efectos de impuesto de sociedades prevista en el artículo 110.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades

### CRITERIO.

**Impuesto sobre Sociedades:** En el presente caso, la entidad consultante señala que es una entidad deportiva de carácter social sin ánimo de lucro. En el escrito de consulta no se indica si la consultante se ha constituido como asociación. En todo caso, si así fuera, nada se indica acerca de su posible declaración de utilidad pública, por lo que no le será de aplicación la Ley 49/2002. Sin embargo, en la medida en que se trata de una entidad sin ánimo de lucro, tendrá la consideración de entidad parcialmente exenta resultándole de aplicación el régimen especial previsto en el Capítulo XIV del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). La actividad descrita parece determinar la existencia de una actividad económica que supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, cuyos rendimientos estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, las rentas derivadas de dicha actividad estarán sujetas y no exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

**Impuesto sobre el Valor Añadido:** De acuerdo con todo lo anterior, los servicios objeto de consulta, de cesión de sus instalaciones por parte de la consultante a otra entidad deportiva, para su uso en la práctica de actividades deportivas realizadas por personas físicas, quedarán encuadrados en la exención del artículo 20.uno.13º siempre y cuando se





cumplan las restantes condiciones y requisitos analizados en la presente contestación. En concreto, que la consultante tenga la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y que no se trate de servicios de acceso al recinto sin incluir el acceso a las instalaciones deportivas, ni de arrendamiento de espacios e instalaciones con fines distintos, como los de restaurante o cafetería o tienda de deportes, ni para la celebración de espectáculos deportivos. Finalmente, en el caso de que la entidad consultante no reuniera las condiciones anteriormente descritas para tener la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el tipo aplicable a todas las actividades objeto de consulta sería el tipo general del Impuesto.

## IV. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS



### IV.1. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES

→ OCTUBRE, 2025



MARTA GONZÁLEZ APARICIO

Profesora titular de Derecho Tributario. Universidad de León (España)  
(Primer Premio Estudios Financieros 2025 en la modalidad de  
Tributación. CEF)

#### **«Hacia un modelo eficaz de embargo de criptoactivos en el procedimiento de apremio: análisis crítico y propuestas de adaptación normativa»**

«El auge de los criptoactivos plantea importantes retos técnicos y jurídicos para su intervención en el procedimiento de apremio tributario. Aunque la normativa vigente permite su embargo como bienes patrimoniales inmateriales, su naturaleza descentralizada, pseudónima y volátil dificulta su localización, inmovilización, custodia y realización. Este trabajo analiza críticamente la adecuación del marco jurídico actual, en especial la LGT y el RGR, a la realidad digital de los criptoactivos. Tras revisar las características técnicas de estos activos, su clasificación conforme al Reglamento MiCA y las implicaciones de la DAC 8, se identifican las principales insuficiencias normativas para su embargo eficaz. Se abordan propuestas operativas relativas a su identificación, acceso, depósito y enajenación, valorando el papel de los proveedores de servicios especializados y la necesidad de una reforma reglamentaria que adapte las técnicas de apremio a los entornos descentralizados. La propuesta se completa con medidas concretas orientadas a garantizar la seguridad jurídica, la trazabilidad y la eficacia recaudatoria en la ejecución sobre estos nuevos bienes digitales»

→ NOVIEMBRE, 2025





PABLO G. VÁZQUEZ

(Abogado Tributarista)

JUAN ANTONIO MARTÍNEZ NÚÑEZ

(Economista)

«La **maltrecha fiscalidad de los cuidados**»

TAXLANDIA (entrada 20.11.2025)

«En apariencia, vivimos en una época de creciente sensibilidad hacia los colectivos más vulnerables. El Gobierno ha impulsado reformas legislativas bajo el paraguas de las denominadas "políticas sociales". Entre ellas, la Ley 8/2021, de 2 de junio, que reformó en profundidad nuestro ordenamiento civil y procesal en materia de discapacidad. En concreto, modificó numerosas disposiciones del Código Civil (arts. 250 y ss.) y del Ley de Enjuiciamiento Civil (arts. 748 y ss.). El objetivo declarado fue sustituir la figura del tutor por medidas de apoyo más respetuosas con la voluntad y preferencias de la persona con discapacidad, como la curatela representativa o la guarda de hecho.

En lo jurídico, la reforma avanza hacia un enfoque centrado en la autonomía y la dignidad. Cabe subrayar que la propia exposición de motivos de la Ley 8/2021 señala que el sistema debe basarse en los "apoyos" y no en la sustitución de la voluntad de la persona con discapacidad. Pero en lo fiscal, ha generado una disfunción que penaliza a las familias que, en la práctica, siguen sosteniendo y protegiendo a sus miembros con discapacidad. Especialmente sangrante es el caso de los hermanos que, tras el fallecimiento de los padres, asumen esta responsabilidad»



## IV.2. REVISTAS

OCTUBRE-NOVIEMBRE, 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 CARTA TRIBUTARIA. Revista de Opinión

## I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF

Revista mensual núms. 511-512 OCTUBRE/NOVIEMBRE, 2025

👉 REVISTA MENSUAL núm. 511. OCTUBRE/2025





## → TRIBUTACIÓN

### ❖ Estudios

■ *«Hacia un modelo eficaz de embargo de criptoactivos en el procedimiento de apremio: análisis crítico y propuestas de adaptación normativa»*

👉 MARTA GONZÁLEZ APARICIO. Profesora titular de Derecho Tributario. Universidad de León (España)

#### Extracto

«El auge de los criptoactivos plantea importantes retos técnicos y jurídicos para su intervención en el procedimiento de apremio tributario. Aunque la normativa vigente permite su embargo como bienes patrimoniales inmateriales, su naturaleza descentralizada, pseudónima y volátil dificulta su localización, inmovilización, custodia y realización. Este trabajo analiza críticamente la adecuación del marco jurídico actual, en especial la LGT y el RGR, a la realidad digital de los criptoactivos. Tras revisar las características técnicas de estos activos, su clasificación conforme al Reglamento MiCA y las implicaciones de la DAC 8, se identifican las principales insuficiencias normativas para su embargo eficaz. Se abordan propuestas operativas relativas a su identificación, acceso, depósito y enajenación, valorando el papel de los proveedores de servicios especializados y la necesidad de una reforma reglamentaria que adapte las técnicas de apremio a los entornos descentralizados. La propuesta se completa con medidas concretas orientadas a garantizar la seguridad jurídica, la trazabilidad y la eficacia recaudatoria en la ejecución sobre estos nuevos bienes digitales»

■ *«Aplicación de la atenuante analógica de cuasi prescripción en el delito contra la Hacienda pública»*

👉 YASMINA NAJIB SALGADO. Abogada. Doctoranda en la Universidad Rey Juan Carlos (España)

#### Extracto

«El presente trabajo trata de analizar la posible aplicación de la atenuante analógica de cuasi prescripción en el delito contra la Hacienda pública teniendo en cuenta el aumento de solicitudes en estos procedimientos penales, aunque con escasa aplicación por los tribunales en este tipo de delito. Esta atenuante ha sido determinada por la jurisprudencia en aplicación del artículo 21.7 del CP y, recientemente, ya se han publicado más trabajos doctrinales en estudio de esta atenuante»

■ *«Amount B de la OCDE: un nuevo enfoque en la tributación de empresas multinacionales»*

👉 MARÍA DEL CARMEN JIMÉNEZ ALCALÁ. Asesora fiscal especializada en fiscalidad internacional (España)

#### Extracto

«Este estudio aborda la reciente publicación del documento sobre el denominado amount







B, publicado el 20 de febrero de 2025, un enfoque para valorar ciertas operaciones entre partes vinculadas que se enmarca en el pilar I del proyecto BEPS 2.0 impulsado por la OCDE y el G20.

La investigación contextualiza este enfoque novedoso de valoración de operaciones de comercialización y distribución en el ámbito de los precios de transferencia y la política fiscal internacional, exponiendo la evolución normativa que ha dado lugar a este nuevo enfoque.

Tras analizar los distintos métodos de valoración de las operaciones vinculadas, se expone este enfoque simplificado y racionalizado desde el estudio de las operaciones incluidas en su ámbito de aplicación, la determinación de la retribución de tales operaciones, pasando por el estudio de cuestiones relacionadas con aspectos de seguridad jurídica, documentación y de los posibles supuestos de eliminación de doble imposición.

Todo ello, concluyendo con una valoración crítica en cuanto a su aplicación práctica, así como su posible potencial impacto sobre los contribuyentes y las Administraciones tributarias»

## ❖ Análisis doctrinal y jurisprudencial

■ «*Consecuencias de la naturaleza sancionadora del artículo 43.1 a) de la LGT y otras reflexiones* (Análisis de la STS de 20 de mayo de 2025, rec. núm. 3452/202)»



ALFONSO DEL CASTILLO BONET. Abogado de litigación tributaria (España)

### Extracto

«El TS, en Sentencia de 20 de mayo de 2025, fija como doctrina que la naturaleza sancionadora de la derivación de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT comporta la aplicación de los principios de presunción de inocencia e in dubio pro reo. Por lo tanto, corresponde la carga de la prueba de todos los presupuestos de hecho, incluida la falta de diligencia, a la Administración.»

■ «*Motivación reforzada en los acuerdos de derivación de responsabilidad subsidiaria en virtud del artículo 43.1 a) y b) de la LGT* (Análisis de la STS de 17 de julio de 2025, rec. núm. 5815/2023)»



ROCÍO ESTÉBANEZ CUEVAS. Inspectora de Hacienda del Estado (España)

### Extracto

«La STS 3465/2025, de 17 de julio, reitera la exigencia de motivación individualizada de la conducta negligente o dolosa del administrador en los acuerdos de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT, en línea con lo ya establecido por la

STS 2161/2025, de 20 de mayo. Además, extiende dicha exigencia a los acuerdos dictados al amparo del artículo 43.1 b) de la LGT, pese a su naturaleza no sancionadora, como también analiza la RTEAC de 11 de julio de 2025. Se descarta en ambos casos la





responsabilidad objetiva. La sentencia refuerza una línea jurisprudencial garantista, que exige valorar las alegaciones del responsable y descarta el uso de plantillas genéricas en la motivación administrativa»

### ❖ Practica tributaria

■ *Supuesto práctico (ejercicio propuesto para el ingreso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública)*

👉 RAFAEL ENRIC HERRANDO TEJERO. Inspector de Hacienda del Estado. Profesor del CEF.- (España)

#### Extracto

«Desarrollamos a continuación el supuesto práctico correspondiente al segundo ejercicio de las pruebas de acceso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública. (Convocatoria: Resolución de 20 de diciembre de 2024 [BOE de 28 de diciembre de 2024]. Sistema de promoción interna).

A lo largo del supuesto práctico, estructurado en 10 supuestos, se plantean diferentes ejercicios relativos a aspectos del IRPF, el IVA, aduanas e impuestos especiales, procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos, recaudación, sancionador y revisión en vía administrativa»

### ➡ CONTABILIDAD

### ❖ Estudios

■ *«Regularización de la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores». Consecuencias contables y fiscales cuando los socios aportan fondos a la sociedad»*

👉 MARÍA PILAR MARTÍN ZAMORA. Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Huelva (España). LUIS ALBERTO MALVÁREZ PASCUAL (autor de contacto) Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva (España)

#### Extracto:

«La falta temporal de liquidez en las empresas es cubierta en numerosas ocasiones con aportaciones realizadas por los socios, a las que se da entrada en la contabilidad mediante la cuenta 551. Sin embargo, lo que, en principio, era un auxilio transitorio, puede terminar perpetuándose en el tiempo y provocar que los estados contables no representen la imagen fiel de la situación financiera y del patrimonio empresarial. Esta práctica conlleva, además, un relevante riesgo fiscal, por cuanto, en caso de inspección, la Administración tributaria, probablemente, interprete que se trata de un préstamo no declarado del socio en favor de la sociedad, lo que supone importantes implicaciones para ambas partes, dada la consideración de operación vinculada. Este artículo se centra en las diferentes soluciones que pueden utilizarse para eliminar el saldo acreedor de la cuenta 551 y, por tanto, la minimización de los efectos contables y fiscales para la sociedad y sus socios. A tal efecto, el estudio se realizará desde un doble enfoque, pues se analizarán las consecuencias tanto para la sociedad que está y continúa en funcionamiento como para aquella que no prosigue





con la actividad y está en proceso de extinción. El trabajo se completa con el examen de las implicaciones de las distintas operaciones para los socios de la entidad»

## ❖ Análisis doctrinal

■ «*Contrato de alquiler en el que se sustituye parte de la renta por la realización de una obra* (Análisis de la consulta 1 del BOICAC 138, de junio de 2024)»

👤 PILAR GARCÍA GIMÉNEZ. Profesora del CEF.- (España)

### Extracto

«Desarrollo y aplicación práctica de la consulta 1 del BOICAC 138, de junio de 2024, sobre el tratamiento contable de un contrato de alquiler en el que se sustituye parte de la renta por la realización de una obra»

👉 REVISTA MENSUAL NÚM. 512. NOVIEMBRE/2025

➡ TRIBUTACIÓN

## ❖ Estudios

■ «*Aspectos conflictivos de la tributación de los nómadas digitales (y otros impatriados) en España*»

👤 AURORA RIBES RIBES. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante (España)

### Extracto

«En un contexto cada vez más globalizado, caracterizado por el vertiginoso aumento del teletrabajo y la fuerte competencia de los países de nuestro entorno por atraer talento extranjero y captar nómadas digitales hacia su territorio, el régimen español de impatriados se redefinió en 2023 con el fin de flexibilizar su aplicación y extenderla a nuevos perfiles.

El presente trabajo analiza la problemática derivada de la tributación de los contribuyentes desplazados a España, incidiendo en las cuestiones de mayor complejidad e impacto que suscita la aplicación práctica del régimen en la actualidad, sin olvidar el examen de su adecuación constitucional y acomodo a los postulados del derecho europeo.»

■ «*Tributación de criptoactivos*»

👤 JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo (España)

### Extracto

«El artículo aborda los principales retos de la tributación de los criptoactivos en España, marcada por la falta de una definición legal clara y la heterogeneidad de figuras como criptomonedas, tokens fungibles y no fungibles (NFT). Se analizan los desajustes entre normativa contable y fiscal, así como las dificultades prácticas en impuestos como el IVA,





el IRPF y el IS. Se concluye que la regulación actual es fragmentaria y genera inseguridad jurídica, por lo que es necesario un marco normativo que distinga tipologías de cryptoactivos y ofrezca seguridad a los contribuyentes»

■ *«Principio del origen legal de la responsabilidad tributaria. Autonomía entre deudor y responsable»*

👉 ROCÍO ESTÉBANEZ CUEVAS. Inspectora de Hacienda del Estado (España)

### Extracto

«El presente estudio examina la evolución jurisprudencial del principio del origen legal de la responsabilidad tributaria, conforme al cual el responsable adquiere tal condición desde la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley, con independencia del momento en el que la Administración formalice su declaración. Esta doctrina, reiterada por el TS, comporta el reconocimiento de la autonomía de la deuda del responsable respecto de la del deudor principal, lo que permite afirmar la existencia de carreras prescriptivas independientes.

El trabajo aborda de forma sistemática los distintos supuestos de responsabilidad previstos en la LGT, analizando su origen legal y naturaleza jurídica, con especial atención a los artículos 42.2 a) y 43.1 a), b) y c). En relación con este último, se advierte la ausencia de precedentes jurisprudenciales, por lo que las conclusiones se construyen a partir de una interpretación sistemática de la doctrina y de la jurisprudencia existente sobre figuras afines.

Finalmente, se subraya la distinción entre la solidaridad pasiva y la solidaridad propia del artículo 35.7 de la LGT, argumento que refuerza la tesis de la autonomía obligacional del responsable. Esta línea doctrinal se ve consolidada por la reforma proyectada del artículo 68.8 de la LGT –respaldada por el Dictamen 263/2025 del Consejo de Estado–, que limita los efectos interruptivos de la prescripción a los obligados comprendidos en dicho precepto. El estudio concluye con una reflexión sobre las implicaciones prácticas derivadas del reconocimiento de la independencia entre la deuda original y la deuda exigible al responsable»

■ *«Descifrando el cambio de política fiscal internacional de Estados Unidos post-Trump 2.0 (2025): ¿hacia un recalibrado del sistema fiscal internacional post-BEPS? (I)»*

👉 JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña (España)

### Extracto

«Este trabajo examina el giro en la política fiscal internacional de Estados Unidos tras el inicio del segundo mandato del presidente Trump en 2025. A través de diversas órdenes ejecutivas y reformas legislativas, la nueva Administración ha cuestionado el marco multilateral de cooperación fiscal articulado por la OCDE en relación con el desarrollo del acuerdo fiscal global de 2021 (BEPS 2.0), especialmente en lo relativo a la tributación mínima global (Pilar 2) y a los impuestos sobre servicios digitales.

El artículo analiza en detalle la desvinculación formal de Estados Unidos del referido acuerdo fiscal global (BEPS 2.0), la reconfiguración del marco americano de imposición





corporativa (GILTI, FDII, BEAT) y el desarrollo de una estrategia de negociación bilateral con otros países, que incluye medidas arancelarias y fiscales con potencial efecto retaliatorio.

A través de esta estrategia, la Administración americana podría estar alterando el proceso post-BEPS de transformación del marco fiscal internacional, propiciando un recalibrado del Global Tax Deal (2021), que podría marcar el ocaso del climax BEPS de cooperación fiscal multilateral, dando inicio a un nuevo ciclo del sistema fiscal internacional bajo un signo distinto»

## ❖ Análisis doctrinal y jurisprudencial

■ *«Antes de declarar al responsable subsidiario, busca al solidario. (Análisis de la STS de 5 de noviembre de 2025, rec. núm. 5704/2023)»*

👤 NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM. Profesora contratada doctora de la UDIMA. Abogada del ICAM (España)

### Extracto

«Esta sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de la que es ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade, y que fue dictada el 5 de noviembre de 2025, en respuesta al recurso de casación 5704/2023, parte del cambio de paradigma que supuso la sentencia de 20 de mayo de 2025, en la manera de entender el reparto de la carga tributaria cuando la Administración trata de justificar la declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT. Y garantizando la interdicción de la responsabilidad objetiva del administrador legal, exige a la Administración tributaria, antes de iniciar un expediente de responsabilidad subsidiaria, una actividad encaminada a comprobar la realidad de indicios claros de los que se pueda desprender la existencia de un responsable solidario»

## ❖ Casos prácticos

■ *«Supuesto práctico (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo General Administrativo de la Administración del Estado, especialidad de Agentes de la Hacienda pública)»*

👤 RAFAEL ENRIC HERRANDO TEJERO. Inspector de Hacienda del Estado. Profesor del CEF.- (España)

[Segundo ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo General Administrativo de la Administración del Estado, especialidad de Agentes de la Hacienda Pública. Convocatoria: Resolución de 20 de diciembre de 2024 (BOE de 28 de diciembre de 2024). Turno libre – Extraordinario]

### Extracto

«Desarrollamos a continuación el supuesto práctico correspondiente al segundo ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo General Administrativo de la Administración del Estado, especialidad de Agentes de la Hacienda pública. (Convocatoria: Resolución de 20 de diciembre de 2024 [BOE de 28 de diciembre de 2024]. Turno libre - Extraordinario).







A lo largo del supuesto práctico, estructurado en 10 supuestos, se plantean diferentes ejercicios relativos a aspectos del IRPF, el IVA, aduanas e impuestos especiales, procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos, recaudación, sanción y revisión en vía administrativa»

### ➔ CONTABILIDAD

#### ❖ Estudios

■ «¿Las empresas contratan la verificación para paliar los efectos de malas noticias sobre sostenibilidad?»

👤 ISABEL MARÍA GARCÍA-SÁNCHEZ (Universidad de Salamanca. España); BEATRIZ AIBAR-GUZMÁN, autora de contacto (Universidad de Santiago de Compostela. España); CRISTINA AIBAR-GUZMÁN (Universidad de Santiago de Compostela. España)

#### Extracto:

«Las noticias sobre comportamientos empresariales inadecuados desde el punto de vista medioambiental, social y de gobernanza (ESG) publicadas en los medios de comunicación sitúan a las compañías en situaciones delicadas y constituyen un riesgo reputacional que puede conllevar efectos adversos en el valor de la empresa. En este trabajo analizamos si estas noticias negativas conllevan decisiones empresariales encaminadas a garantizar la confianza de los grupos de interés, tales como la contratación de un servicio de verificación de la información de sostenibilidad divulgada. Los resultados obtenidos para una muestra de 1.687 compañías europeas indican que la cobertura mediática de prácticas ESG cuestionables favorece la contratación de un servicio de verificación, si bien no determina que este servicio tenga un alcance completo sobre el informe o memoria de sostenibilidad que abarca la totalidad de las actividades empresariales»

#### ❖ Análisis doctrinal

■ «Sobre el tratamiento contable del programa Kit Digital (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 138, de junio de 2024)»

👤 ANA LUNA GARCÍA GONZÁLEZ. Interventora y auditora del Estado (España)

#### Extracto

«Aplicación práctica de la consulta 3 del BOICAC 138, de junio de 2024, sobre el tratamiento contable del programa Kit Digital.

«Se plantea el adecuado tratamiento contable del programa Kit Digital, establecido en la Orden ETD/1498/2021, de 29 de diciembre, por la que se aprueban las bases reguladoras de la concesión de ayudas para la digitalización de pequeñas empresas, microempresas y personas en situación de autoempleo, en el marco de la Agenda España Digital 2025, el Plan de Digitalización PYMEs 2021-2025 y el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España –Financiado por la Unión Europea– Next Generation EU (Programa Kit Digital), que tiene como objetivo impulsar la digitalización de pymes y autónomos en España»





## II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

Entradas OCTUBRE-NOVIEMBRE/2025

### A) Entradas OCTUBRE/2025

- 1ª «*Los riesgos de repetir muchas veces una misma media mentira fiscal*» (07.10.2025)

👤 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la UPF

#### Introducción

«Me preocupa mucho que el día a día nos haga olvidar algunos principios que creo son inquebrantables. Me refiero, una vez más, al derecho al ahorro fiscal. No me refiero a los motivos económicos válidos a los que la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) se refiere, sino al lícito ejercicio de la autonomía de la voluntad.

Soy consciente de que la realidad es tan rica y compleja que en muchos casos es difícil averiguar si dicho principio se cumple o no. Pero, por más difícil que sea, el criterio para valorar las operaciones que los contribuyentes realizan no es, ni puede ser, la importancia que los motivos fiscales tienen en sus decisiones. No es, pues, posible afirmar que, si su finalidad principal es conseguir una ventaja o un ahorro fiscal, estamos ante un supuesto elusión, abuso, o evasión. Veámoslo con algunos ejemplos muy sencillos.[...]»

→ Acceso al documento original: [Los riesgos de repetir muchas veces una misma media mentira fiscal](#)

- 2ª «*Las extravagancias del IVA no contempladas en la legislación española. La franquicia y el split payment*» (14.10.2025)

👤 CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

#### Introducción

«El Diccionario de la Real Academia de la Lengua define la extravagancia como la cualidad de algo o de alguien que se sale de lo común o de lo normal. En la historia del Derecho se ha usado este término, por ejemplo, para referirse a las “extravagantes”, que eran las colecciones de decretales no contenidas en el Corpus Iuris Canonici y, por tanto, situadas fuera de las colecciones oficiales. Así pues, extravagante, en lo jurídico y en lo extrajurídico, es aquello que se separa de los estándares de lo común.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), lo común es el régimen general del impuesto. Este régimen general constituye la expresión, al menos en la teoría, de la peculiar estructura de liquidación de este tributo. El régimen general del IVA incluye, por un lado, la repercusión a los clientes y la obligación de ingreso por parte del empresario o profesional que hace la entrega de bienes o presta el servicio. Por otro, el deber de soportar el IVA de proveedores y el consiguiente derecho a la deducción, salvo que quien soportó el impuesto sepa o deba saber que el que repercute llevó a cabo una actuación fraudulenta (teoría del conocimiento reinterpretada en la sentencia A de 24 de noviembre de 2022, asunto C-596/21). Con ello se pretende lograr que el IVA no suponga un coste para los empresarios sujetos y no exentos y que el tributo lo acaben soportando los consumidores finales. Este sistema común de aplicación condensa la esencia del IVA: incidencia en empresarios y profesionales que transmiten bienes o prestan servicios, gravamen efectivo del consumo y neutralidad a través de la deducción de las cuotas soportadas. [...]»





→ Acceso al documento original: [Las extravagancias del IVA no contempladas en la legislación española . La franquicia y el split payment](#)

■ 3ª «*La paradoja del certificado de residencia fiscal: entre la seguridad formal y su eficacia probatoria práctica*» (21.10.2025)

👉 JAVIER POVO MARTÍN

## Introducción

«En los últimos años, en un mundo crecientemente globalizado en el que las relaciones personales y profesionales ya no se circunscriben a un único territorio, surgen dudas difíciles de resolver sobre el lugar de residencia fiscal. Entendido este como un concepto de naturaleza tributaria de vital importancia, porque fija con certeza las obligaciones tributarias de la persona física en una determinada jurisdicción, así como también el órgano administrativo que debe actuar sus potestades.

El problema, como conocerá el lector y representa un quebradero de cabeza para todos aquellos que ejercemos esta magnífica profesión, es que por los motivos expuestos a los que ningún profesional somos ajenos (tampoco la propia Administración tributaria) su determinación es difícil incluso para el propio afectado por ella. Ciertamente, es una paradoja que una persona pueda no tener claro en qué lugar reside fiscalmente.

Sin ánimo de extenderme por el propósito y naturaleza de esta nueva entrada, existe un elemento o prueba que cobra vital importancia; nos referimos a los certificados de residencia que se expiden al amparo de un Convenio suscrito para evitar la Doble Imposición... [...]»

→ Acceso al documento original: [La paradoja del certificado de residencia fiscal: entre la seguridad formal y su eficacia probatoria práctica](#)

■ 4ª «*Claroscuros en la deducción por I+D+i: el TEAC entre la tutela del contribuyente y la consolidación del nuevo criterio administrativo restrictivo*» (23.10.2025)

👉 MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ Y LUCÍA PAYÁ ANGLADA. Abogadas y Asesoras Fiscales

## Introducción

«La deducción por I+D+i como motor de competitividad

La deducción fiscal por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica(I+D+i), constituye uno de los instrumentos más potentes —y a menudo infrautilizados—del sistema fiscal español. En un contexto económico marcado por la necesidad de transformación digital, sostenibilidad y productividad, este incentivo permite a las empresas recuperar hasta un 42% de los gastos en I+D y un 12% en innovación tecnológica, con posibilidad de arrastre durante 18 años o incluso existen mecanismos que permiten su monetización (cash-back) que anticipan el efecto de las deducciones con una quita del 20%.

Según los últimos datos disponibles, España dedica apenas un 0,8% del PIB a inversión privada en I+D, muy por debajo del promedio de la UE-27 (1,5%). Esta brecha se agrava





en el sector privado, donde la inseguridad jurídica y la complejidad normativa han limitado la efectividad de los incentivos fiscales. A pesar de contar con un marco legal sólido, los obstáculos administrativos, las discrepancias interpretativas entre órganos de la Administración y la falta de estabilidad en los criterios aplicables han generado un entorno de incertidumbre que desincentiva la inversión tal y como reflexionaba en post anteriores “Emboscada a la deducción por innovación tecnológica y De la deducción por innovación tecnológica y la restitución de la seguridad jurídica”

La deducción por I+D+i no sólo debe ser vista como un beneficio fiscal, sino como una herramienta estratégica de política industrial. Su correcta aplicación puede impulsar la competitividad empresarial, fomentar la innovación transversal y contribuir al crecimiento económico sostenible. En este sentido, las recientes resoluciones del TEAC de 17 de julio de 2025 (RG 1267/2025 y RG 5685/2024) suponen un hito interpretativo que clarifica el alcance de la deducción y refuerza la seguridad jurídica de los contribuyentes ... [...]»

→ Acceso al documento original: [Claroscuros en la deducción por I+D+i: el TEAC entre la tutela del contribuyente y la consolidación del nuevo criterio administrativo restrictivo](#)

■ 5ª «Sobre el derecho a optar por el método de determinación de la base imponible del IIVTNU. Cuestiones controvertidas» (28.10.2025)

👉 MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional

## Introducción

«Después del tsunami judicial al que hemos asistido en los últimos años, pensé que podría ser el momento de observar cómo está funcionando la aplicación de la nueva regulación del IIVTNU, y ver si podemos confirmar que se han disipado las dudas normativas más relevantes, dando por finalizada la litigiosidad. Ya adelanto que me temo que no va a ser así. El motivo principal es la premura con la que se hizo la reforma del IIVTNU para adecuarlo a las exigencias constitucionales. Ya sabemos que las prisas para nada son buenas.

Recordemos que la nueva regulación se llevó a cabo por el “Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana Régimen de los Decretos-leyes”. El nombre de este decreto es sintomático de su objetivo, pues lo que realmente hizo fue poner parches a la antigua regulación, con la finalidad de adaptar el TRLRHL a la doctrina constitucional.

Pero no todo lo constitucionalmente admisible es técnicamente correcto. Se trata de un texto deslavazado y mal redactado. Lo correcto sin duda hubiera sido regular el impuesto en su integridad, pero esto habría resultado complicado utilizando la vía de la normativa de urgencia.

Vayamos desbrozando el terreno. Y el primer paso sería hacer una breve referencia a la vidente regulación de la base imponible. Ello nos obliga acudir al art.107 del TRLRHL... [...]»





→ Acceso al documento original: [Sobre el derecho a optar por el método de determinación de la base imponible del IIVTNU. Cuestiones controvertidas](#)

### B) Entradas NOVIEMBRE/2025

■ 1ª «Prescripción de la responsabilidad. Necesario conocimiento formal del deudor principal y del responsable declarado » (04.11.2025)

👤 FRANCISCO R. SERANTES PEÑA. Abogado Tributarista

#### Introducción

«[...] El motivo de esta entrada está relacionado con la prescripción y los derechos de defensa de los sujetos relacionados con cualquier declaración de responsabilidad y con una novedad de la actuación de la AEAT que finalmente ha atendido nuestras quejas y sugerencias. Ahora ha comenzado a actuar de otra manera. Lean hasta el final porque, creo, les será útil y muy interesante.

El esquema de la prescripción extintiva está diseñado en la LGT en sus artículos 66 a 69.

Vengo sosteniendo desde hace tiempo, junto con la mayor parte de la doctrina, que la prescripción de la responsabilidad hay que examinarla desde el prisma de la **actio nata**, que se recoge el artículo 1.969 del Código Civil, precepto que establece una regla general muy sencilla: "el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse»

Los supuestos contemplados en estos artículos (arts. 66-69 LGT) pivotan sobre dicho principio que, por otra parte, responden a la más pura lógica:

- ¿Cómo va a prescribir una acción si todavía no se ha podido ejercitar? ... [...]»

→ Acceso al documento original: [Prescripción de la responsabilidad. Necesario conocimiento formal del deudor principal y del responsable declarado](#)

■ 2ª «En la comprobación de valores, el Tribunal Supremo recuerda la necesidad de la visita (al interior) del inmueble» (06.11.2025)

[Sentencias 2874/2025 de 24/06, 3890/2025 y 40497/2025, ambas del 17/09, 4045/2025 de 22/09, y la 4006/2025 de 24/09]

👤 ANTÓN BEIRAS CAL Economista. Auditor. Abogado Tributarista

#### Introducción

«El Tribunal Supremo ha dictado un elenco de sentencias desde el final del verano en las que sienta categóricamente que la visita al inmueble objeto de valoración por el perito es inexcusable y no se satisface con la visita exterior y mucho menos con fotografías copiadas de Google Earth o Street View.

Con toda claridad y contundencia exige que esa inspección personal del perito y ocular que incluya el interior del inmueble.







En su Sentencia de 24 de junio afirma que la visita exterior del inmueble por el perito de la Administración incluyendo fotografías sin mayor explicación, no es suficiente para enervar la necesidad de visita interior, debiendo el perito motivar en su informe las razones que, en su caso, puedan justificar su imposibilidad o innecesaridad.

El Tribunal Supremo recordando su doctrina previa, concluye que no cabe considerar motivada la pericial efectuada cuando la información utilizada resulta de la visita exterior del inmueble y de la documentación catastral/registral aportada, estimándose una calidad y conservación acorde con su aspecto exterior e indicándose en cuanto a la superficie de cálculo que es la reflejada en la documentación aportada.

En la Sentencia de 17/09 el contribuyente solicitaba en su recurso de casación lo siguiente: ... [...]»

→ Acceso al documento original: [En la comprobación de valores, el Tribunal Supremo recuerda la necesidad de la visita \(al interior\) del inmueble](#)

■ 3ª «Novedades de última hora sobre la responsabilidad en supuestos de levantamiento del velo» (11.11.2025)



LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

## Introducción

«Hace ya más de un año que abordamos en este foro un interesante Auto de admisión a casación relativo a las derivaciones de responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo. En concreto, respecto del supuesto de responsabilidad previsto en el art. 43.1.h)LGT: ...

En su día, destacábamos la importancia de este recurso de casación para aclarar si podía existir ocultación en operaciones onerosas realizadas a mercado. Para ello, traíamos a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2023, rec. 6669/2021, donde se señalaba que los negocios onerosos, en tanto que suponen un intercambio de cosa por precio, no serían aptos – a menos que se consideren fraudulentos o simulados- para producir la ocultación de los bienes del deudor principal.

Pues bien, recientemente, el Tribunal ya ha resuelto la cuestión planteada mediante la sentencia de 20 de octubre de 2025, núm. 1.314/2025, rec. 5702/2023... [...]».

→ Acceso al documento original: [Novedades de última hora sobre la responsabilidad en supuestos de levantamiento del velo](#)

■ 4ª «La suspensión cautelar en el ámbito tributario» (18.11.2025)



ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

## Introducción

«En el proceso en general, la medida cautelar responde a la necesidad de mitigar las consecuencias derivadas de su prolongada duración que pudiera hacerle perder su legítima finalidad (periculum in mora). Con su adopción queda preservada la eficacia del proceso





evitando, pese a su duración, que se produzca un perjuicio de imposible o difícil reparación. Resultando ser la suspensión la excepción a la regla general de la inmediata ejecutividad del acto que se impugna, es sin embargo, la petición usual a la que se acude para evitar la aplicación de esta regla, con lo que la medida excepcional se transforma en la usual en la interposición de cualquier recurso.

En el proceso contencioso-administrativo, la tutela cautelar depositada en los órganos de esa jurisdicción les faculta para resolver con plena potestad sobre la suspensión o no del acto administrativo recurrido de conformidad con lo dispuesto en los arts. 129 a 133 de la Ley de la Jurisdicción que, en su art. 130.1 y con carácter excluyente posibilita la adopción de la medida cautelar “únicamente” cuando la ejecución del acto impugnado pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso; y en su apartado 2, permite denegarla cuando de la inejecución del acto recurrido se derive un perjuicio de difícil o imposible reparación para el interés público o de tercero.

Sucede también que en el orden revisor administrativo de los actos tributarios, la suspensión es automática si el impugnado se garantiza de manera suficiente (arts. 224 y 233 LGT), pudiendo solicitar la extensión en sede contencioso-administrativa de la medida cautelar reconocida legalmente en vía administrativa.

La prolongación en sede judicial de la suspensión automática reconocida *ope legis* en el procedimiento económico-administrativo, en virtud del principio de plenitud de la potestad jurisdiccional, no es trasladable sin más al orden contencioso donde el órgano judicial... [...]»

→ Acceso al documento original: [La suspensión cautelar en el ámbito tributario](#)

■ 5ª «La maltrecha fiscalidad de los cuidados» (20.11.2025)

👤 PABLO G. VÁZQUEZ (Abogado Tributarista) Y JUAN ANTONIO MARTÍNEZ NÚÑEZ (Economista)

### Introducción

«En apariencia, vivimos en una época de creciente sensibilidad hacia los colectivos más vulnerables. El Gobierno ha impulsado reformas legislativas bajo el paraguas de las denominadas “políticas sociales”. Entre ellas, la Ley 8/2021, de 2 de junio, que reformó en profundidad nuestro ordenamiento civil y procesal en materia de discapacidad. En concreto, modificó numerosas disposiciones del Código Civil (arts. 250 y ss.) y del Ley de Enjuiciamiento Civil (arts. 748 y ss.). El objetivo declarado fue sustituir la figura del tutor por medidas de apoyo más respetuosas con la voluntad y preferencias de la persona con discapacidad, como la curatela representativa o la guarda de hecho.

En lo jurídico, la reforma avanza hacia un enfoque centrado en la autonomía y la dignidad. Cabe subrayar que la propia exposición de motivos de la Ley 8/2021 señala que el sistema debe basarse en los “apoyos” y no en la sustitución de la voluntad de la persona con discapacidad. Pero en lo fiscal, ha generado una disfunción que penaliza a las familias que, en la práctica, siguen sosteniendo y protegiendo a sus miembros con discapacidad. Especialmente sangrante es el caso de los hermanos que, tras el fallecimiento de los padres, asumen esta responsabilidad.





Tradicionalmente, cuando un contribuyente convivía y ostentaba la tutela legal de un hermano con discapacidad podía acceder al mínimo familiar, según la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), regulado en su artículo 58 el mínimo por descendientes y, en su artículo 81 bis la deducción por descendientes con discapacidad a cargo. Sin embargo, la reforma civil eliminó la tutela (en su sentido tradicional) para mayores de edad, sustituyéndola por la curatela o la guarda de hecho. Esta disociación entre ordenamiento civil y ordenamiento fiscal provoca que la Dirección General de Tributos interprete con literalidad que la deducción solo procede si existe tutor legal, tal como exige el artículo 58 LIRPF. Por ejemplo: la DGT en su Consulta Vinculante V1377-22 resolvió que un guardador de hecho de su hermana mayor con discapacidad (90 %) no tenía derecho al mínimo por descendientes ni al mínimo por discapacidad, dado que no existía curatela ni tutor judicial.

Este desajuste se agrava tras la reforma de la Ley 8/2021 ... [...]»

→ Acceso al documento original: [La maltrecha fiscalidad de los cuidados](#)

■ 6ª «*Las AIE's como vehículos de inversión y los principios generales del derecho*» (20.11.2025)

👤 CARLOS ROMERO PLAZA. Abogado Tributarista

## Introducción

«Ya comentábamos hace unas semanas en este mismo blog que las inversiones estructuradas a través de AIE's eran un vehículo que el propio legislador había regulado y permitido para incentivar determinados sectores que tradicionalmente necesitaban de la inversión pública para su crecimiento. Así lo expresábamos en el artículo "AIE's: ¿Qué tienen en común hacienda, el cine y la biotecnología?"

Esta vez me gustaría profundizar sobre las técnicas que actualmente está utilizando la Administración en las inspecciones llevadas para cuestionar estas estructuras que permiten la inversión de capital privado en actividades como el cine, los espectáculos en vivo o las investigaciones en I+D+i. [...]»

→ Acceso al documento original: [Las AIE's como vehículos de inversión y los principios generales del derecho](#)

■ 7ª «*"Nuevas hojas" en la jurisprudencia tributaria del Tribunal Supremo*» (25.11.2025)

👤 MAXIMINO LINARES GIL. Abogado del Estado (exc.)

«Hace poco se ha publicado una inspiradora entrada en este blog, liderada por Joaquín Huelin y titulada "Brotes verdes" en la jurisprudencia tributaria del Tribunal Supremo, título que, dicho sea de paso, nos hace añorar la primavera en estos fríos días de tránsito entre el otoño y el invierno. En ella, y con ocasión de dos relevantes pronunciamientos, se hacían votos para que la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, una vez superadas las tremendas dificultades de los últimos años, pudiera potenciar su imprescindible labor nomofiláctica con el impulso renovado de cuatro nuevas incorporaciones.





En los últimos meses estamos teniendo muestras de que los brotes verdes empiezan a dejar paso a nuevas hojas que nos ofrecen una jurisprudencia viva y, además, ahormada entre todos los magistrados. Este blog está dejando testimonio de ello y hoy vamos a atraer a colación algunos ejemplos con ponencias de la cohorte de 2025. [...] »

→ Acceso al documento original: ["Nuevas hojas" en la jurisprudencia tributaria del Tribunal Supremo](#)

### III. **BITPLUS.** Boletín informativo tributario. Registradores de España

(TEMAS FISCALES)

NÚMERO 303. OCTUBRE/2025

NÚMERO 304. NOVIEMBRE/2025

#### 👉 NÚMERO 303. OCTUBRE/2025

■ *«El ejercicio de funciones directivas y la percepción de una retribución que represente más del 50% del total de rentas percibidas como requisitos exigidos para la aplicación en el IP Y en el ISD de la exención relativa a la empresa familiar. Alcance de la reciente jurisprudencia del TS»*

→ Acceso al documento original: [2d31e24f-f183-16d4-a0ec-c1d5f5d2debe](#)

👉 JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

#### **SUMARIO**

I. Consideraciones previas. Alcance de la STS de 16 de diciembre de 2013.

«Como es sabido, de cara a la aplicación de la exención relativa a la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del citado Impuesto (LIP) exige el ejercicio de la actividad de manera personal, habitual y directa, gestionando así el desarrollo la actividad mercantil. Con carácter adicional, y al margen de la necesaria concurrencia del citado requisito, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio exige que los rendimientos provenientes de la actividad empresarial cuya transmisión se lleve a cabo por causa de muerte hubieran constituido, al menos, el 50% de las fuentes de rentas de las que fuera titular su perceptor.

En su día la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 16 de diciembre de 2013 reconoció la aplicación de la reducción del 95% de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por la transmisión de acciones y participaciones en empresas familiares si, en el momento del devengo del citado Impuesto, uno de los herederos hubiese percibido retribuciones derivadas del desarrollo de actividad de dirección superiores al 50% de las rentas percibidas dentro del "último ejercicio de renta", resultando en consecuencia admisible la aplicación de la reducción en dicho supuesto»

[...]

II. La trascendencia de las sentencias del TS de 26 de mayo de 2016.

«Continuando dentro del ámbito de la doctrina jurisprudencial del TS, y al hilo de la cuestión relativa a si, para poder disfrutar de las reducciones en cuestión, se requiere que quien desarrolla funciones de dirección en la empresa ostente la titularidad de





participaciones con carácter previo a la adquisición, esto es, si para gozar de la bonificación fiscal del 95% por empresa familiar prevista en el art. 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), es necesario que la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar (percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos) deba, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa, afirmó el TS mediante Sentencia de 26 de mayo de 2016, dictada a resultas de la interposición de un recurso de casación para la unificación de doctrina<sup>1</sup>, que la participación en el capital ha de darse en sede del causante, si bien, como resulta lógico, a consecuencia de su fallecimiento, y a partir de entonces, el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros. Pero lo que en ningún lugar se exige es que el sujeto pasivo -ejerza funciones de dirección o no-, previamente al devengo del tributo, deba ostentar una titularidad distinta a la que se produce con la sucesión hereditaria, pudiendo ostentar la participación que da acceso al beneficio fiscal el grupo familiar. *Tal y como afirmó el TS "El trasplante de la normativa del IP al de Sucesiones, que supone la previsión del artículo 20. 2 c) de la Ley de este último, no deja de plantear problemas interpretativos y entre ellos quien es el que, como sujeto pasivo, ha de tener participación en el capital de la entidad".*

La citada Sentencia del TS de 26 de mayo de 2016 vino a confirmar que no se requiere la condición de socio del directivo para que todo el grupo familiar goce de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y ello adoptando una interpretación finalista de la norma en virtud de la cual, si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite su transmisión, lo lógico es interpretar la Ley en ese sentido»

[...]

III. La recepción de la interpretación elaborada por el TS en la doctrina administrativa.

«Dentro del ámbito de la doctrina administrativa la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 15 de septiembre de 2016 terminó por reconocer que lo que se debe acreditar para poder beneficiarse de la reducción del 95% del valor de las participaciones sociales en la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones es que, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las rentas integradas en su base imponible general de IRPF.

En el presente caso planteado, habiéndose cuestionado la aplicabilidad de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones prevista para las empresas familiares respecto al 95% del valor de las participaciones sociales del causante, el TEAC vino a modificar el criterio que venía manteniendo hasta la fecha sobre el momento en que deben cumplirse los requisitos de dicha exención cuando éstos no concurren en el causante y se pretende que el beneficio fiscal se aplique mediante el cumplimiento de las condiciones en sus descendientes pasando a establecer, en sintonía con el Tribunal Supremo, que el ejercicio a computar es el mismo ejercicio del fallecimiento del causante, siempre y cuando en el momento del fallecimiento y hasta ese instante las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superen el







porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general.

Tal criterio implica, a nuestro juicio, la adopción de una interpretación finalista de la norma que define los requisitos aplicables a este beneficio fiscal, esto es, el art. 20.2 de la Ley 29/1987, estimándose así que la concesión de la reducción persigue facilitar en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones. En opinión del TEAC»

[...]

IV. La STS de 18 de junio de 2020 y su aplicación a las empresas familiares holding.

«De acuerdo con lo señalado por el TS mediante Sentencia de 18 de junio de 2020 para aplicar la reducción en el ISD por transmisión de empresas familiares solo se atenderá a las retribuciones percibidas de sociedades en las que el sujeto pasivo participe directamente. Y ello en tanto en cuanto sólo la participación directa en el capital de sociedades exentas (y no la indirecta a través de personas jurídicas interpuestas) permite excluir las remuneraciones percibidas de las mismas a los efectos del cómputo del 50% de las remuneraciones percibidas de la empresa cuyas participaciones han sido objeto de transmisión mortis causa. De admitirse la participación indirecta, como pretendían en el supuesto de autos los recurrentes, ello determinaría que la reducción del 95% para el ISD tuviera un ámbito más amplio que la exención prevista a efectos del IP, ya que los supuestos de participaciones indirectas pasarían a incluirse dentro del ámbito de la reducción en aquel, esto es, del Impuesto sobre Sucesiones, pero no podrían ser objeto de exención en el IP, lo que se opone tanto a los términos literales como a la finalidad que se predica del art. 20.2.c) LISD, que dispone que se aplique la reducción a aquellos supuestos a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado Octavo del art. 4 Ley IP»

[...]

V. Las SSTs DE 19 Y 20 de septiembre DE 2023.

»Mediante Auto de 29 de junio de 2022 el TS admitió como cuestión que presentaba interés casacional la relativa a determinar, en los casos de transmisión de participaciones inter vivos en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, cómo debe entenderse cumplido el citado requisito de la edad contemplado en el art. 20.6.a) de la LISD para la aplicación de la reducción en la base imponible del 95% del valor de adquisición, bien tomando como referencia el grupo familiar (con lo que, si se cumpliera el referido requisito en uno de los cónyuges, se entendería cumplido el presupuesto) o, por el contrario, exigiendo que cada uno, de forma separada, cumpla los requisitos<sup>13</sup> de edad o incapacidad que exige el art. 20.6 de la Ley, teniendo en cuenta, en este sentido, que ya en su día la STS de 18 de febrero de 2009 reconoció que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación, procediendo el citado pronunciamiento a anular el art. 38 del Real Decreto 1629/1991 e impidiendo con ello que pueda entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación sino que, por el contrario, cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro»

[...]



👉 NÚMERO 304. NOVIEMBRE/2025

- «Los documentos notariales en la reciente jurisprudencia del tribunal supremo sobre el impuesto sobre actos jurídicos documentados»

→ Accesso al documento original: [d1f90034-7f5f-c68a-3bd0-e8a1780ca13a](#)

👉 ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Abogado del Estado. Doctor en Derecho

## I. INTRODUCCIÓN

- a. La normativa posterior
- b. Una referencia al hecho imponible en la cuota gradual
- c. Los documentos administrativos: la anotación preventiva

## II. ASPECTOS GENERALES

- a. Los requisitos para entender realizado el hecho imponible
  - a,) el contenido valuable de la escritura pública
  - b,) el carácter inscribible de la escritura pública
- b. El sujeto pasivo en los préstamos hipotecarios
- c. Un supuesto de exención

### III. EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO

#### IV. TRASMISIÓN DE OFICINAS DE FARMACIA

## V. EXTINCIÓN DE COMUNIDADES

## VI. ADQUISICIÓN DE CUOTAS Y EXCESO DE ADJUDICACIÓN

## VII. OTROS TEMAS DE INTERÉS

- a. La reparcelación
  - b. La prescripción
  - c. La responsabilidad tributaria
  - d. Sobre determinada exención
- a,) regulación actual
  - b,) antecedentes
  - c,) otros pareceres

## Introducción

«1.- La Jurisprudencia más reciente sobre el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de cuota gradual no es excesivamente innovadora, pues en la mayoría de los casos consiste en pronunciamientos expuestos con anterioridad<sup>1</sup>, si bien con algunas precisiones y sobre ello vamos a ocuparnos.

Antes que nada recordemos que dicha modalidad tributaria es la que centra la mayores consideraciones de la Jurisprudencia; me refiero como se ha dicho a lo expuesto en el art.31, apartado segundo, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, por el



que se aprobó el Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a cuyo tenor: [...]

### a. La normativa posterior

Con independencia de lo que más adelante se expondrá, en relación con la subjetividad tributaria de los préstamos hipotecarios, quieren mencionarse aquí diversas disposiciones que se ocupan de las exenciones tributarias; y así: [...]

### b. Una referencia al hecho imponible en la cuota gradual

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Noviembre de 1997 (rec. 532/1995) dejó claro que el hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados no esmero otorgamiento de una escritura pública, sino el acto jurídico que se documenta y que pone de manifiesto una capacidad económica.

La confusa redacción de los preceptos que en el Texto Refundido de 1993 y en el Reglamento de 1995 regulan el Impuesto de la alícuota proporcional ha sido la causa, normalmente, de la interpretación que del mismo se ha venido haciendo, identificándolo con un gravamen puramente documental» [...]

Pero ello no excluye que la Jurisprudencia haya prestado atención a otros supuestos dentro de la modalidad tributaria, a que se refiere el art. 40 del citado Texto Refundido y en concreto a los documentos administrativos, pues se someten a gravamen: "Las anotaciones preventivas<sup>2</sup> que se practican en Registros Públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por la Autoridad Judicial o Administrativa competente"

[...]

## IV. NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid

👉 Nº 124 NOVIEMBRE/DICIEMBRE, 2025

### ➡ LA OPINIÓN

- «*La invasión de la calificación jurídica por parte de la inspección de Hacienda*»

👉 BELTRÁN GIMÉNEZ MORENO. Abogado.

### RESUMEN


«La inspección tributaria, ante la dificultad de encontrar fraude fiscal como consecuencia de las cada vez más extendidas medidas de vigilancia y control, abusa de las potestades de calificación de los negocios jurídicos que le atribuyen los artículos 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria para incoar actas totalmente contrarias a la legalidad. El contribuyente se ve obligado a litigar durante años en una maraña de recursos que le llevan a tener que esperar años para que los Tribunales de Justicia le den la razón. Se proponen medidas para acabar con este grave e injusto problema de inseguridad jurídica que daña a ciudadanos, autónomos y empresas y por ende a nuestro Estado de Derecho»

### ➡ LA OPINIÓN | HACIENDA Y ESTADO DE DERECHO






## ■ «La paradoja de la justicia tributaria»

 DANIEL GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ. Abogado y Economista. Coordinador del Consejo Asesor Institucional de AEDAF

«La búsqueda de la justicia tributaria en abstracto y la confusión del Derecho tributario con la moral y la ética tributaria han dado lugar, paradójicamente, al menoscabo de la justicia tributaria en concreto, integrada por los derechos fundamentales de los contribuyentes. El Derecho tributario se ha ido convirtiendo paulatinamente en una suerte de religión secular moderna, presidida por el juicio moralizado e irracional de la opinión pública. La denominada ética tributaria ha escondido en parte una ideología centrada en el aumento de la recaudación tributaria a toda costa, por encima de cualquier consideración macro o microeconómica»

## ➡ PRÁCTICA JURÍDICA | DERECHO FISCAL

### ■ «El arrendamiento de inmuebles como actividad económica»

 SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA. Profesor de Sistema Fiscal Español. Universidad de Oviedo.

#### Resumen

«En este artículo se estudia la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que clarifica y aporta seguridad jurídica en relación con el cumplimiento del requisito recogido en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Físicas de contar con una persona empleada con contrato laboral a jornada completa para que el arrendamiento de inmuebles se realice como actividad económica»

### V. CARTA TRIBUTARIA. Opinión


Número 126 Octubre/2025)

Número 127 Noviembre/2025

## 👉 NÚMERO 126. Octubre/2025

### ▶ Observatorio

■ «La aplicación de las deducciones por I+D+i en ejercicios posteriores a los de su generación y el principio de confianza legítima»

 ENRIQUE ORTEGA CARBALLO Y PABLO SOLER SANZ-RAMOS

#### Resumen

«El artículo analiza la evolución del criterio de la DGT, así como del TEAC y demás órganos jurisdiccionales, en relación con la aplicación de la deducción por I+D+i en ejercicios posteriores a los de su generación.

En particular, el análisis se centra en las distintas resoluciones de los órganos y su impacto en el principio de protección de la confianza legítima»





### ■ «Trueque, datos personales e IVA: por qué Italia no tiene razón»

🖋️ GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense.

#### Resumen

«En nuestro artículo titulado «Italia contra Meta: IVA en permutas de servicios a cambio de datos personales», publicado en Carta Tributaria Opinión no. 106, de enero de 2024, advertíamos que el impacto del caso Meta en Italia podría extenderse a todo el ecosistema digital, afectando a aquellas plataformas cuyo modelo de negocio se basa en la monetización de datos personales.

El origen de este caso se remonta a 2023, cuando se hizo público que las autoridades fiscales italianas habían iniciado una inspección contra Meta, la empresa matriz de Facebook, que culminó con un acta de liquidación por un importe aproximado de 870 millones de euros. El fundamento de dicha liquidación residía en la existencia de una supuesta permuta no monetaria entre[...]»

### ■ «La fiscalidad en el sector turístico: nuevas formas de imposición»

🖋️ RAQUEL ÁLAMO CERRILLO. Profesora Titular de Economía Política y Hacienda Pública. Universidad de Castilla-La Mancha

#### Resumen

«La importancia del sector turístico en la economía española está más que demostrada, ya que es uno de los principales motores económicos de la misma. Sin embargo, a pesar de la importancia de este, en el marco tributario español no encontramos una legislación tributaria específica para el turismo, ya se trate de incentivos fiscales o de una imposición específica para el mismo, aunque en las últimas décadas algunas CCAA han implantado en su territorio el impuesto sobre estancias turísticas e incluso determinados impuestos de carácter medioambiental relacionados directamente con el turismo.

Aunque estas son todavía las menos, es importante analizar la tributación del turismo, ya que en los próximos años podrían surgir nuevas figuras impositivas en el ámbito de éste»

### ■ «El deterioro de inmovilizado. Nexo entre contabilidad y fiscalidad»

🖋️ PASCUAL LÓPEZ VILLÉN. Auditor Oficial de Cuentas. Economista. Asesor Tributario

#### Resumen

«Nada más y nada menos que doce años se van a cumplir próximamente, desde que el ICAC emitió la resolución de deterioro de activos con la firme intención de clarificar y de cumplir con el objetivo de imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa en un momento del ciclo económico, adquiriendo por entonces especial relevancia, pues nos encontrábamos en un contexto de crisis económica profundo del que aún no terminamos de salir definitivamente.





Por tanto, a la vista del tiempo transcurrido, no deberíamos de hablar de revolución cuando abordamos este asunto, pero curiosamente sigue tratándose como uno de los epicentros de controversia dentro del ámbito de actuación del fiscalista, del [...]»

## ► Tribunales

### 1. Impuestos Especiales

■ *«El impuesto adicional sobre la electricidad italiano y su compatibilidad con el Derecho de la Unión»*

👤 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

#### Resumen

«En este artículo vamos a analizar dos sentencias del TJUE relacionadas con un impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad aplicado en Italia.

En dichas sentencias se analizan tres cuestiones: en primer lugar, en qué medida se puede considerar que un impuesto adicional sobre la electricidad no es más que un recargo sobre el impuesto armonizado; en segundo lugar, en ambas sentencias se analiza la cuestión del efecto directo horizontal en relación con un impuesto contrario al Derecho de la Unión; y, en tercer lugar, se analizan las consecuencias de ese efecto directo horizontal en relación con el principio de efectividad que debe cumplir el procedimiento aplicado por un estado miembro para la devolución de un impuesto contrario al Derecho de la Unión»

### 2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes | Convenios

■ *«Precios de transferencia y cash pooling»*

👤 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

#### Resumen

«En el marco de un sistema de gestión centralizada de tesorería —cash pooling— los intereses que devengan las sociedades que aportan excedentes de tesorería deben guardar simetría con los aplicados a las sociedades que reciben financiación. No cabe aplicar tipos de interés distintos para aportaciones y disposiciones de fondos. Debe atenderse a la calificación crediticia del grupo»

■ *«La AN acoge la tesis del TJUE: devolución de la retención practicada sobre dividendos percibidos por no residentes, cuando, al finalizar el ejercicio fiscal, obtienen un resultado negativo en su impuesto personal»*

👤 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

#### Resumen

«La AN suscribe el criterio derivado de la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2024 (asunto C-601/23): en virtud del principio de libre circulación de capitales, cabe solicitar la devolución de las retenciones sobre dividendos practicadas a no residentes en situación de pérdida fiscal, debiendo tener un tratamiento fiscal equivalente al otorgado a los





beneficiarios de dividendos residentes que registran un resultado negativo al finalizar el ejercicio fiscal»

### 3. Impuesto sobre el Patrimonio | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- «*Tribunal Supremo: titularidad de ganancias patrimoniales no justificadas*»

👉 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Abogado

#### Resumen

«En el caso de las ganancias de patrimonio no justificadas, a efectos del IRPF, deben aplicarse, en los casos de regímenes económicos matrimoniales, las reglas que correspondan a dichos regímenes para adjudicar la renta a uno u otro cónyuge, según dispone la normativa del IP y, en el caso del régimen de gananciales, tener en cuenta, entre otras, la presunción de ganancialidad»

### 4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- «Los requisitos de la empresa familiar: actividad económica y relación laboral»

👉 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Abogado

#### Resumen

«Los requisitos de la empresa familiar, respecto a que ejerza actividad económica, debe ceñirse al cumplimiento literal de lo previsto en el art. 27.2 LISD.

En cuanto al requisito de tener un empleado a tiempo total, no debe rechazarse – siempre - el carácter laboral del contrato suscrito entre una comunidad de bienes y uno de sus comuneros por la sola circunstancia de que sea partícipe o comunera la persona contratada, de manera que puede entenderse cumplida la exigencia contenida el art. 27.2 cuando se suscriba un contrato de esa naturaleza»

### 5. Impuesto sobre el Valor Añadido

- «Coste total frente a valor de mercado en el IVA: el caso Högkullen»

👉 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense.

#### Resumen

«En el asunto Högkullen, el TJUE se pronuncia sobre el método de determinación de la base imponible a mercado del IVA aplicable a los servicios prestados por una sociedad holding a sus filiales.

El caso se centra en una sociedad holding que gestionaba activamente un grupo inmobiliario, prestando a sus filiales, a cambio de una remuneración, servicios como la gestión empresarial, servicios financieros, administración de bienes inmuebles, inversiones, informática y recursos humanos»





## 6. Procedimiento

- *«La importancia del domicilio designado por el contribuyente a efecto de notificaciones»*

 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

### Resumen


«El TS ha dictado esta relevante sentencia de 1 de julio de 2025 (núm. 902/2025), en la que analiza las consecuencias derivadas de que el obligado tributario designe de manera expresa un domicilio a efecto de notificaciones.

En este sentido, expone que, si el contribuyente señala un domicilio a efecto de notificaciones, la Administración debe notificar en él; todo ello, tanto en los procedimientos iniciados de oficio como a instancias del interesado, sobre todo cuando de ello depende su derecho de defensa»

## Doctrina administrativa

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- *«La trascendencia fiscal en la renta de la adjudicación de la totalidad de un bien inmueble en la liquidación de la sociedad de gananciales»*


 DIEGO FIERRO RODRÍGUEZ. Letrado de la Administración de Justicia

### Resumen

«La liquidación de la sociedad de gananciales, especialmente cuando implica la adjudicación de la totalidad de un bien inmueble a uno de los cónyuges, puede generar consecuencias fiscales significativas en el IRPF.

La CDGT de 18 de marzo de 2025 (V0316-25) analiza un caso en el que, tras el divorcio de una pareja casada en régimen de gananciales, uno de los cónyuges se adjudica el 100 % de un inmueble, asumiendo la deuda hipotecaria y compensando en metálico al otro.

Este artículo examina las condiciones bajo las cuales dicha operación genera una ganancia o pérdida patrimonial, concluyendo [...]»

 NÚMERO 127. Noviembre/2025

## Observatorio

- *«Aspectos relevantes a considerar en la determinación de la base imponible de los grupos de consolidación fiscal | Parte I »*

 ESTER GARCÍA CAMPS

### Resumen

«La Ley del Impuesto sobre Sociedades permite que las sociedades que forman parte de un grupo puedan optar de forma voluntaria por tributar bajo el régimen de consolidación fiscal. A través de dicho régimen, y siempre que se cumplan los requisitos específicos que





establece la norma, las distintas sociedades que integran el grupo se consideran, a efectos del IS, como un único sujeto pasivo.

La base imponible del grupo fiscal se calcula partiendo de la suma de bases imponibles de todas las sociedades que lo integran [...]»

■ *«Hacia una fiscalidad algorítmica transparente y garantista: la STS sobre el algoritmo «BOSCO» como palanca contra la opacidad de las «cajas negras» tributarias»*

👉 IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU. Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario UPV/EHU

### Resumen

«La utilización de sistemas de Inteligencia Artificial por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha generado un ecosistema tecnológico muy eficiente, pero opaco, que plantea riesgos significativos para los derechos de los contribuyentes, principalmente, para los derechos a la motivación inteligible y la defensa. En este contexto, la Sentencia 1119/2025 del Tribunal Supremo, de 11 de septiembre, basándose en la Ley 19/2013 (de Transparencia) y en una interpretación restrictiva de sus límites, reconoce el derecho de acceso al código fuente del algoritmo BOSCO y marca un punto de inflexión en la utilización de algoritmos [...]»

■ *«La importancia de la psicología para el cumplimiento normativo en materia tributaria a ojos del Banco Mundial»*

👉 DIEGO FIERRO RODRÍGUEZ. Letrado de la Administración de Justicia

### Resumen

«La guía práctica del Banco Mundial de 2025 sobre insights conductuales para mejorar el cumplimiento tributario representa un avance transformador en las políticas públicas, al integrar principios psicológicos en el diseño de estrategias tributarias. Reconociendo que factores como la confianza en el gobierno, las normas sociales y la simplicidad de los procedimientos influyen decisivamente en el comportamiento de los contribuyentes, esta guía propone un enfoque iterativo de diagnóstico, intervención y evaluación para [...]»

### ▶ Tribunales

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

■ *«Residencia y vivienda permanente»*

👉 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex)

### Resumen

«Se considera decisiva la inexistencia de prueba de vivienda permanente en el otro país, habiéndola en España. - Se presume la permanencia por una serie de indicios. - Se habla de un conflicto de doble residencia no «formalizado» - Se deja abierta la posibilidad de





examen y valoración del certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal de otro país.»

## 2. Impuesto sobre Sociedades

■ *«Errores contables y rectificación de autoliquidaciones: límites entre la subsanación y la reformulación»*

👤 MARI CARMEN FUENTES GAMERO. Economista. Asesora Fiscal

### Resumen

«La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de julio de 2025 (rec. 450/2022) analiza la posibilidad de rectificar una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades para corregir errores contables detectados tras el cierre del ejercicio.

El Tribunal concluye que dichos errores deben imputarse al ejercicio en que se descubren, conforme a la norma 22ª del Plan General de Contabilidad (PGC), y no al ejercicio al que se refieren los hechos, descartando la reformulación de cuentas, salvo en casos [...]»

## 3. Impuesto sobre el Valor Añadido

■ *«IVA y Precios de transferencia: Realidad económica frente a forma contable en operaciones intragrupo»*

👤 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense.

### Resumen

«Las Conclusiones de la Abogada General Juliane Kokott, presentadas el 11 de septiembre de 2025, en el asunto C-436/24, Lyko Operations AB abordan la compleja interacción entre los programas de fidelización y el régimen de los «bonos» en el IVA europeo.

El litigio surge a propósito de un esquema comercial en el que los clientes reciben puntos en función del volumen de sus compras [...]»

## ▶ Doctrina administrativa

## 1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

■ *«Eliminación de la doble imposición derivada del «transition tax» satisfecho en EE. UU»*

👤 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

### Resumen

«El denominado «transition tax» exigido por EE.UU. a ciudadanos estadounidenses residentes en España, es posible en atención a la reserva de ciudadanía establecida en el Convenio hispano-norteamericano. No compete a España la eliminación de la doble imposición. Las cantidades abonadas por dicho tributo no se consideran deducibles en IRPF ni pueden tratarse como una pérdida patrimonial»







### 2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

■ «Cambio de criterio de la Dirección General de Tributos sobre la exención de la cesión de fondos de titulización»

✍ 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 cesión entre particulares de fondos de titulización está no sujeta al IVA, estando sujeta, pero exenta de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [cambio de criterio de la DGT, con base en el apartado 15 del Artículo 45 I.B) del texto refundido de la Ley del ITPAJD]»

#### ▶ Procedimiento

■ «*Algunas consideraciones del TEAC sobre el procedimiento sancionador. Plazo para incoarlo y la pérdida de reducciones de la sanción del art. 188 LGT*»

✍ V. ALBERTO GARCÍA MORENO. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de València

#### Resumen

«El TEAC se ha pronunciado recientemente sobre varias cuestiones, todas relacionadas con el procedimiento sancionador, y que, hasta la fecha, se habían venido revelando como, particularmente problemática a la vista de algunas resoluciones que se dictaban por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, cuyo criterio se ha visto superado y, en adelante, habrá de adaptarse a la doctrina que unifica el Tribunal Central. Así se ha pronunciado este último sobre la aplicación temporal de la ampliación del plazo [...]»

## V. CONDICIÓN HUMANA

[Información – Noticias Judiciales - extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

SEPTIEMBRE-OCTUBRE-NOVIEMBRE, 2025

### A) SEPTIEMBRE, 2025

▶ **1ª Condenados a 8 y 6 años de prisión dos fundadores de la web 'Arbistar' con la que estafaron 200 millones de euros a 32.000 inversores en criptomonedas.**

*(El fallo de la Audiencia Nacional acuerda que los dos condenados indemnicen a un total de 9.494 perjudicados)*

■ LA SALA DE LO PENAL DE LA AUDIENCIA NACIONAL HA CONDENADO A PENAS DE 8 Y 6 AÑOS DE CÁRCEL A DOS FUNDADORES DE LA WEB 'ARBISTAR' QUE ESTAFARON, ENTRE 2019 Y 2020, UN TOTAL DE 200 MILLONES DE EUROS A 32.000 PERSONAS QUE INVIRTIERON ENCRİPTOMONEDAS A TRAVÉS DE DICHA PLATAFORMA (17.09.2025)

👉 En una sentencia, los magistrados de la Sección Tercera imponen una pena de 8 años de cárcel a Santiago F.J. por delitos continuados de estafa y falsedad en documentos privados y de seis años al acusado Diego Felipe F.N. por el primero de los delitos. En cambio, absuelve a los otros cuatro acusados de los delitos de estafa, organización criminal y falsedad documental que les atribuían la Fiscalía y las acusaciones. Y les absuelve también de organización criminal, y a Diego Felipe F.N. además, de estafa. El fallo acuerda que los dos condenados, en concepto de responsabilidad civil, indemnicen a las personas que se incluyen en el listado aportado por el Ministerio Fiscal y que suman un total de 9.494 perjudicados. Igualmente se acuerda la clausura permanente de la página web [www.arbistar.com/es](http://www.arbistar.com/es) [<http://www.arbistar.com/es>], que fue la utilizada para la comisión del fraude.

En sus hechos probados, la sentencia relata cómo los dos condenados, junto con otra persona que no fue juzgada, constituyeron el 8 de mayo de 2019 la sociedad Arbistar 2.0 S.L. y otra serie de mercantiles vinculadas a esta.

### **Arbistar se promocionó a través de eventos y redes sociales**

La Sala detalla cómo Arbistar se promocionó y captó inversores, en su mayoría minoristas, en presentaciones y eventos públicos celebrados en diferentes hoteles o salas de congresos, dentro del territorio nacional, todos ellos difundidos a través de YouTube.





A través de estas labores de promoción, señala la Audiencia, consiguieron que numerosas personas contrataran con Arbistar entre el 8 de mayo de 2019 y el 12 de septiembre de 2020, respecto a los diferentes productos de inversión en criptomonedas (bitcoins -en adelante BTC-), entre ellos el denominado 'community bot', un "sistema de arbitraje" para invertir en criptomonedas

La Sala detalla el funcionamiento del sistema de inversión y explica que el acceso a los productos debía hacerse previa invitación proporcionada por un cliente de ARBICORP o la propia página web de ARBISTAR. Una vez recibía la invitación, el cliente debía optar por el producto correspondiente, realizando la aportación en bitcoins, momento a partir del cual lo tenía constancia de la aportación a través de la plataforma correspondiente al producto contratado, donde podía verificar su saldo y, en su caso, las ganancias acumuladas mediante la introducción de su nombre de usuario y contraseña. Así, se podía comprobar las aportaciones a la plataforma, los retiros y los compoundings (reinversión automática de los rendimientos generados) realizados, las licencias de los bots que habían adquirido y sus datos personales. Cada sábado, explica, los usuarios podían visualizar en la plataforma las ganancias supuestamente obtenidas, qué podían retirar o mantener dentro de la plataforma junto con la inversión inicial de bitcoins.

La sentencia explica que en agosto de 2020 diversos inversores solicitaron la devolución de los bitcoins que figuraban a su favor en la web de Arbistar (retiro de capital withdraws), si bien la plataforma dejó de realizar los ingresos, impidiendo a los clientes retirar tanto las aportaciones realizadas como las supuestas ganancias obtenidas, para lo que adujeron haber surgido errores en el cálculo de los beneficios entregados a algunos clientes.

Según la Sala, el llamado community bot carecía de operatividad y tras el impago producido a los clientes que habían contratado esta modalidad, se produjo también el impago del Club Arbistar.

## **Un perjuicio superior a los 200 millones de euros**

El tribunal explica en su sentencia que de todos los productos comercializados por Arbistar, es el del Community Bot el que tiene encaje en el Código Penal. La Sala señala que este producto fue utilizado por los acusados para atraer inversores en BTC, logrando así que más de 90.000 personas ingresaran en las billeteras de Arbistar, sin que 32.000 personas pudieran recuperar los BTC entregados, causando un perjuicio total valorable en octubre de 2020 en más de 200 millones de euros.

Para los magistrados, los hechos encajan en delito continuado de estafa y delito continuado de falsedad en documentos privados. El tribunal absuelve a todos los acusados del delito de organización criminal porque únicamente considera acreditada la participación en la estafa de dos de los acusados, Santiago Fuentes Jover y Diego Felipe Fernández, ambos concepto de autores. Por tanto, no concurren los requisitos de la organización criminal, que se define en el Código Penal como la agrupación formada por más de dos personas, con carácter estable o por tiempo indefinido y que de manera concertada se reparten las tareas o funciones para cometer delitos.

Respecto a la estafa, explica que en el caso analizado concurren todos los elementos de este delito como es el engaño para crear la apariencia de ofrecer a los clientes de Arbistar un producto mediante el que decían que nunca podían perder y en el que publicitaban la obtención de unos altos intereses.





Para la Sala, también se ha acreditado un desplazamiento patrimonial provocado por este engaño, con un importe de lo defraudado que supera los 50.000 euros, afectando a un número muy elevado de personas.

Sin embargo, el tribunal rechaza condenar por el tipo agravado de la estafa ya que considera que no está acreditado que alguna de las estafas superara por sí sola los 50.000 euros, "teniendo un límite de inversión de 5 BTC el CB, el listado de las personas que realizaron las entregas de BTC aportado por alguna de las acusaciones particulares y por el Ministerio Fiscal no contiene la fecha en la que se realizó el ingreso de BTC en la billetera de Arbistar, lo que es determinante, pues solo si la cotización del BTC en euros en ese momento hubiera superado los 10.000 euros podría considerarse que se había rebasado ese umbral del tipo agravado de la estafa".

Los jueces imponen por este delito la pena en su máxima extensión, 6 años de prisión, porque ha tenido en cuenta la extrema gravedad de la estafa cometida, el altísimo número de perjudicados y la enorme cantidad defraudada.

En el caso de SFJ, también se le condena por falsedad en documento privado por utilizar documentos en los que se plasmaban contratos privados para simular "una relación jurídica absolutamente ficticia, que carecía totalmente de virtualidad al no ser operativo el Community Bot mediante el que se comprometían los representantes de Arbistar a canalizar las inversiones en BTC".

El resto de los acusados resultan absueltos porque en algunos casos no se ha probado ninguna relación relevante en sugestión del Community Bot y en otros casos no ha quedado acreditado que conocieran el destino que se dio a los bitcoins entregados por los clientes a Arbistar.

### ▶ 2ª La Audiencia de Cantabria condena a un hombre por apropiarse de un retablo barroco del palacio que había arrendado.

*(Dejó de pagar la renta de 4.000 euros mensuales y cuando se produjo el lanzamiento, la capilla del palacio estaba vacía)*

■ LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE CANTABRIA HA CONDENADO A UN AÑO Y TRES MESES DE PRISIÓN Y AL PAGO DE UNA MULTA DE 1.440 EUROS A UN HOMBRE POR APROPIARSE INDEBIDAMENTE DE UN RETABLO BARROCO DEL SIGLO XVIII QUE SE ENCONTRABA INSTALADO EN LA CAPILLA DEL PALACIO QUE TENÍA ARRENDADO. (19.09.2025)

👉 En una sentencia que no es firme, porque contra la misma cabe recurso de apelación ante la Sala Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, la Sección Primera de la Audiencia le impone además el pago de una indemnización de 61.750 euros a los propietarios del palacio.

Según los hechos probados, el ahora condenado había suscrito un contrato de arrendamiento de la Casa Palacio de Torrehermosa, en Entrambasaguas, que constaba de varios edificios, entre ellos una capilla con un retablo barroco, un confesionario, un cristo en hornacina y una balaustrada, entre otros objetos.



Meses después de firmar el contrato de alquiler dejó de abonar la renta mensual de 4.000 euros y cuando se produjo el levantamiento judicial para proceder a la restitución del inmueble a sus propietarios, la capilla se encontraba vacía.

Entiende el tribunal que el acusado "procedió a desmontar el retablo de la capilla, incluido el cristo de su parte superior, y junto con la balaustrada y otros elementos se los llevó, disponiendo de ellos en su interés". El valor de todos los objetos sustraídos se ha tasado en 61.750 euros, la cantidad que ahora deberá indemnizar a sus propietarios.

## **Tiró tablas llenas de carcoma**

El acusado, que basó su defensa en negar que el retablo estuviera instalado en el inmueble, "admitió haber tirado todo loque había dentro de la capilla, señalando que no le servía para nada y que por eso se desprendió de todo, aunque especificando que solo estaban los bancos y tablas llenas de carcoma, negando saber lo que era un retablo".

Sin embargo, la Audiencia "a la luz de la prueba que ha sido practicada, entiende acreditado plenamente" que la capilla contenía el retablo "cuando el acusado, en virtud del contrato de arrendamiento, tomó posesión de la misma".

Lo apoya la "persistente" declaración de los perjudicados, el contenido del catálogo del Patrimonio Cultural publicado por el Gobierno de Cantabria y un perito especialista, que reseñó en su informe la existencia de un retablo barroco en la capilla de la casa palacio de Torrehermosa.

Además, "que este retablo y restantes elementos estaban efectivamente al inicio de la relación arrendaticia se desprende de modo inequívoco de las fotografías que obran en la causa, especialmente las extraídas del portal Idealista en el que fue publicitada la finca y capilla por parte de quien la tenía arrendada", añade la sentencia.

Constatada la presencia de los objetos de la capilla y su desaparición una vez que se produjo el lanzamiento, la Audiencia concluye que fue el acusado quien se los llevó, pues era quien "de modo exclusivo" tenía acceso al interior y al contenido, al ser el arrendatario de toda la finca.

"Si el retablo y restantes objetos estaban dentro de la capilla cuando se inició la relación y al momento de recuperar la posesión la capilla estaba vacía, no hay duda de que fue el acusado quien retiró tanto el retablo como los restantes elementos y se sirvió de ellos en su propio y particular beneficio", concluye el tribunal.

## **▶ 3ª El Tribunal Supremo rechaza una demanda para dotar de sillas ergonómicas a todos los teletrabajadores de una empresa.**

*(El tribunal argumenta que ello no vulnera la igualdad respecto a los trabajadores presenciales al no ser la silla una condiciones de trabajo como puede ser el horario o la remuneración)*

■ LA SALA DE LO SOCIAL DEL TRIBUNAL SUPREMO HA CONFIRMADO EL RECHAZO DE UNA DEMANDA DE CONFLICTO COLECTIVO DEL SINDICATO UGT QUE RECLAMABA QUE SE FACILITARAN SILLAS ERGONÓMICAS A TODOS LOS TRABAJADORES DE UNA EMPRESA ACOGIDOS A LA MODALIDAD DE TELETRABAJO Y NO SOLO A QUIENES LO REQUERÍAN POR PROBLEMAS DE SALUD. EL TRIBUNAL ARGUMENTA QUE ELLO NO VULNERA LA IGUALDAD







RESPECTO A LOS TRABAJADORES PRESENCIALES AL NO SER LA SILLA UNA CONDICIÓN DE TRABAJO COMO PUEDE SER EL HORARIO O LA REMUNERACIÓN, Y NO ESTAR CONTEMPLADA SU DOTACIÓN NI EN LOS ACUERDOS INDIVIDUALES DE TRABAJO A DISTANCIA, NI EN EL CONVENIO COLECTIVO DE APLICACIÓN. (24.09.2025)

👉 Para la Sala, “el riesgo ergonómico considerado genéricamente, no evaluado teniéndose en cuenta el concreto puesto de trabajo, la distribución de la jornada, los tiempos de disponibilidad y los descansos y desconexiones durante la jornada”, no genera el deber de la empresa de adoptar una concreta medida preventiva, como proporcionar la silla ergonómica a toda la plantilla de personas trabajadoras.

El tribunal desestima el recurso de casación interpuesto por la Federación de Servicios, Movilidad y Consumo de la Unión general de Trabajadores (FESMC-UGT) contra la sentencia de la Audiencia Nacional que rechazó la demanda de conflicto colectivo presentada por este sindicato, a la que se adhirió CGT, contra la mercantil Tecnológica Ecosistemas S.A.U.

La sentencia (ponencia de la magistrada Ana María Orellana Cano):

- Explica que en el acuerdo individual de teletrabajo que se suscribe en esta empresa figura que ésta facilita a la persona teletrabajadora para el correcto desempeño de sus funciones el ordenador portátil, el cargador, los auriculares y el ratón. También contempla el abono a cada uno de ellos de 30 euros brutos mensuales, en concepto de compensación de los gastos de cualquier tipo, incluidos suministros, equipamiento y medios, generados por la prestación de servicios en esa modalidad de teletrabajo, pero no consta ninguna referencia a la silla ergonómica.
- Señala que, para la entrega de material ergonómico, en el servicio de prevención mancomunado en el que se integraba esta empresa existía un procedimiento que contemplaba que, independientemente de los gastos de compensación de gastos, las personas teletrabajadoras podrían solicitar teclado independiente, reposapiés y pantalla adecuada. Además, en caso de que se solicitara material ergonómico diferente, como la silla, junto con el reposamuñecas o el trolley, sólo sería facilitado por prescripción médica y con la aprobación del servicio médico.
- considera que la empresa también ha garantizado el derecho al abono y compensación de gastos de las personas teletrabajadoras, contemplado en esa misma ley. Indica que, a partir del 1 de marzo de 2021, la empresa abona a toda su plantilla 30 euros brutos al mes, en concepto de compensación de los gastos de cualquier tipo y que supone una mejora de lo contemplado en el convenio colectivo, tanto en la cuantía como en el alcance y ámbito subjetivo, pues se abona con independencia del periodo durante el que la persona teletrabajadora haya prestado servicios en esta modalidad durante el mes.

La Sala precisa que la empresa demandada contaba con el plan de prevención de riesgos laborales, habiendo llevado a cabo la evaluación de los riesgos y la planificación de la actividad preventiva. Afirma también que en este caso consta acreditado que si algún teletrabajador solicitara material ergonómico diferente al que integra la dotación realizada por la empresa, como podría ser una silla ergonómica, la empresa se lo proporcionaría siempre que existiera prescripción médica y aprobación por el servicio médico de prevención de riesgos laborales.



B) OCTUBRE/2025

## ► 1ª El Tribunal Supremo confirma que Fumiko Negishi es coautora de 221 obras pictóricas de Antonio de Felipe.

*(La sentencia ahora ratificada condenó al artista a comunicar a quienes hubiesen sido compradores de tales obras la aportación de su exayudante)*

■ LA SALA CIVIL DEL TRIBUNAL SUPREMO HA DESESTIMADO EL RECURSO PRESENTADO POR EL ARTISTA ANTONIO DE FELIPE CONTRA LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE MADRID QUE DECLARÓ QUE UNA EXAYUDANTE DE TALLER SUYA, FUMIKO NEGISHI, ES COAUTORA DE 221 OBRAS PICTÓRICAS DEL PRIMERO. LA SENTENCIA AHORA RATIFICADA CONDENÓ A DE FELIPE A COMUNICAR A QUIENES HUBIESEN SIDO COMPRADORES DE ESAS OBRAS QUE NEGISHI ES COAUTORA DE LAS MISMAS Y A EMITIR UN CERTIFICADO EN CONSONANCIA CON ESA COAUTORÍA, ASÍ COMO PUBLICAR UN ANUNCIO A SU COSTA EN UNA REVISTA DEL SECTOR DEL ARTE DE DIFUSIÓN NACIONAL INFORMANDO DE LA COAUTORÍA DE ESAS PINTURAS. (07.10.2025)

👉 La sentencia recoge que son hechos que han quedado acreditados en la instancia que Fumiko Negishi mantuvo una relación de colaboración, durante años, con Antonio de Felipe, y pintaba cuadros en el estudio de pintura del segundo conforme a las indicaciones que proporcionaba éste, al tiempo que por las tardes se dedicaba en su domicilio a la producción de su propia obra artística.

Según esos hechos acreditados, las instrucciones de De Felipe abarcaban las peticiones realizadas por los clientes en el caso de los encargos, la elección de la temática de la obra, la entrega de una fotografía para hacer un retrato pictórico e, incluso, le proporcionaba bocetos de lo que quería que fuera pintado, si bien, quien procedía a la ejecución personal de la pintura del cuadro, plasmando en imágenes lo planeado, era Negishi, aunque De Felipe incluía también, según el caso, de su propia mano, líneas, manchas o grafismos de diversas formas.

Negishi formuló en 2017 demanda en la que reclamaba su autoría de 221 obras de De Felipe, o subsidiariamente su coautoría. Un Juzgado de lo Mercantil desestimó su demanda, y argumentó entre otras razones, en relación con la coautoría, que exigiría que los dos autores hubiesen trabajado en plano de igualdad, sin jerarquía ni subordinación alguna, lo que no concurría en el caso porque existía una relación de jerarquía y dependencia entre las partes.

Sin embargo, la Audiencia de Madrid estimó el recurso de apelación presentado por Negishi contra esa primera decisión, y estimó su demanda como coautora de las obras. Sin discutir el papel primordial de De Felipe en el alumbramiento de la idea, consideró claro que Negishi tuvo un rol relevantísimo en su ejecución y puso en juego una capacidad de expresión artística propia. La Audiencia concluyó que "el resultado final fue el fruto de una suerte de simbiosis artística fruto de la colaboración entre dos profesionales de la pintura, uno capaz de imaginar escenografías sugestivas, D. Antonio de Felipe, y otro capaz de expresarlas en un lienzo, Dª. Fumiko Negishi, en colaboración con aquél e incluso accediendo a sus indicaciones, en la fase de ejecución de la obra pictórica". Por ello, rechazó que la tarea de Negishi fuese una pura labor mecánica, como si no hubiese sido más que una simple herramienta del demandado para pintar.





El Supremo ha rechazado ahora el recurso de De Felipe contra la sentencia de la Audiencia de Madrid, al considerar que esta incluye suficiente argumentación para considerar que la aportación de Negishi, de acuerdo con la relación de hechos probados, reviste el carácter de original, susceptible de protección por la normativa que tutela la propiedad intelectual. Destaca la Sala que la Audiencia Provincial no niega por completo a Antonio de Felipe su autoría sobre las obras relacionadas en la demanda, sino que declara que existe una coautoría por la relevante contribución de Negishi.

“No se trata de entender que cualquier ayudante técnico (de taller) pueda considerarse autor de una obra de pintura en cuya ejecución haya intervenido, sino que en el presente caso era D.<sup>a</sup> Fumiko quien en la soledad del taller -se estima acreditado en la instancia que pintaba sola- era capaz de plasmar en el cuadro las ideas o bocetos de D. Antonio y, aun cuando recibiera indicaciones o instrucciones, ello implica tomar decisiones y plasmar su personalidad en cada cuadro”.

El TS también desestima el argumento del recurso de De Felipe de que no se habían tenido en cuenta hechos probados en el pleito seguido en la jurisdicción laboral entre Negishi y él, que declaró laboral su relación e improcedente el despido de la segunda. El artista destacaba que el Juzgado de lo Social puso de relieve para resolver la cuestión que Negishi era ayudante de taller del demandado (lo que él estima inconciliable con la condición civil de autor) y que el trabajo creativo de la obra artística era suya, mientras que ella realizaba una tarea técnica.

El Supremo contesta que el hecho que se declara probado en la jurisdicción social no puede vincular en la jurisdicción civil para negar a la demandante la condición de autora de las obras, ya que ello es competencia de la jurisdicción civil, y será en esta sede, de acuerdo con las pruebas practicadas, en la que haya de determinarse. “El hecho probado de la sentencia social solo puede entenderse desde el prisma de la jurisdicción social a efectos de determinar si la relación eral aboral y si podía incluirse en la definición del art. 1.1 del Estatuto de los Trabajadores (en adelante, ET), sin que pueda vincular, como se pretende, en el presente pleito”.

### ▶ 2ª El Tribunal Supremo confirma las condenas a ocho miembros de una organización internacional de tráfico de drogas.

*(En la investigación, se incorporaron como pruebas comunicaciones del sistema EncroChat interceptados por decisión judicial en Francia)*

■ EL PLENO DE LA SALA PENAL DEL TRIBUNAL SUPREMO HA CONFIRMADO LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL QUE CONDENÓ A PENAS DE ENTRE 5 Y 14 AÑOS DE PRISIÓN, Y MULTA DE 14 MILLONES DE EUROS A CADA UNO, A OCHO PERSONAS POR DELITO DE TRÁFICO DE DROGAS EN EL SENO DE ORGANIZACIÓN CRIMINAL, EN UNA INVESTIGACIÓN DONDE SE INCORPORARON COMO PRUEBAS COMUNICACIONES DEL SISTEMA ENCROCHAT INTERCEPTADOS POR DECISIÓN JUDICIAL EN FRANCIA. (20.10.2025)

👉 Los magistrados de la Sala analizan en su sentencia la validez y el valor probatorio de las conversaciones que las autoridades judiciales francesas obtuvieron de la plataforma EncroChat, llegadas a España a través de la OEI (Orden Europea de



Investigación) que formuló la Fiscalía Antidroga, y posteriormente incorporadas al procedimiento, habiéndose centrado las quejas de los recurrentes en la vulneración del derecho al secreto de las comunicaciones por proceder el material incautado de una actuación prospectiva, no autorizada judicialmente en España, cuestionando además el proceso de asignación de identidades a los usuarios de la plataforma

El alto tribunal desestima todos los recursos, que fueron planteados por cinco de los condenados, y confirma la licitud de la incorporación de las pruebas obtenidas mediante la OEI dirigida a Francia, que había interceptado las comunicaciones. Los jueces analizan la interpretación de la Directiva 2014/41 (relativa a la Orden Europea de Investigación en materia penal), a través de las bases fijadas por la sentencia de la Gran Sala del TJUE de 30 de abril de 2024. Así, destaca que el examen acerca de la licitud de la medida debe recaer, no sobre la adoptada por las autoridades de ejecución, sino sobre la que es objeto de la OEI, en este caso la incorporación a un procedimiento de información relevante obtenida en otro, posibilidad que faculta el artículo 588 bis de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que se remite al art. 579 bis, en el tratamiento de los hallazgos casuales.

El Supremo destaca que el objeto de la OEI “no perseguía una interceptación, sino adquirir los resultados documentados de actividades de investigación que la autoridad extranjera ya había llevado a cabo, con plena autonomía, en cumplimiento de su legislación. Por lo tanto, se puede y debe considerar, a falta de deducciones específicas diferentes, que la autoridad judicial francesa ha garantizado el cumplimiento de los requisitos legales del Estado de ejecución”. Añade que “siempre desde la perspectiva correspondiente a la legislación francesa, las especialidades penales que la misma contempla y las posibilidades que la legislación procesal proporciona, la misma cumple los estándares suficientes para descartar que nos enfrentemos a una media prospectiva y vulneradora de derechos fundamentales”, indica la resolución.

La sentencia rechaza así la ilegitimidad de la injerencia, que los Tribunales franceses ya han descartado. “Cierto es que el ámbito de operatividad de la medida acordada fue muy amplio, tanto que podríamos hablar de una injerencia masiva, lo que no quiere decir prospectiva. Y esta no lo fue en cuanto no solo se acomodó a la legislación nacional sobre una base normativa con sus propias especificidades, sino que estuvo sustentada en la existencia de indicios de la comisión de delitos graves, recabada en el curso de las previas investigaciones acometidas, y que la perfilaba como necesaria, con exclusión de otra medida menos gravosa”. Asimismo, el tribunal no aprecia que la OEI emitida respondiera a un intento de soslayar el ordenamiento interno español, ni en la recogida, ni en la transmisión de los datos, y destaca que el propio hecho de emitir una OEI es una garantía añadida de inicio, cuando se podía haber optado por otro mecanismo alternativo (como, por ejemplo, el intercambio de información entre servicios policiales).

Sobre el valor probatorio de los mensajes documentados obtenidos, señala que dependerá del caso concreto. Así, indica la resolución, pueden llegar a operar como indicio justificativo de una medida de investigación, como mero elemento de corroboración de otras pruebas, como un indicio en el contexto de prueba indiciaria, y en la posibilidad más remota pero no rechazable, hasta prueba en sí mismo.







▶ **3ª La Audiencia Nacional accede a extraditar a EE.UU. a un ex alto responsable de la ONU reclamado por aceptar sobornos a cambio de desviar 60 millones en subvenciones y préstamos.**

*(El tribunal considera que los hechos referidos en el escrito de acusación formal serían constitutivos en España de estafa y/o malversación de caudales públicos, cohecho y blanqueo de capitales)*

■ LOS HECHOS EN LOS QUE SE BASA LA RECLAMACIÓN EXTRADICIONAL RELATAN QUE, "AL MENOS DESDE SEPTIEMBRE DE 2015 Y HASTA MÁS O MENOS AGOSTO DE 2023, EL ACUSADO -QUIEN DURANTE LA MAYOR PARTE DE ESE TIEMPO FUE FUNCIONARIO DE LA ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU)- MANTUVO UNA RELACIÓN CORRUPTA CON D.K. -UN EMPRESARIO BRITÁNICO- EN LA QUE V.V. ACORDÓ ACEPTAR Y ACEPTÓ MILLONES DE DÓLARES EN SOBORNOS DE D.K. A CAMBIO DE QUE USARA SU PODER E INFLUENCIA COMO FUNCIONARIO DE LA ONU PARA DESVIAR MÁS DE 60 MILLONES DE DÓLARES ESTADOUNIDENSES EN SUBVENCIONES Y PRÉSTAMOS NO GARANTIZADOS A COMPAÑÍAS VINCULADAS A D.K. AMBOS TAMBIÉN ACORDARON TRANSFERIR Y EFECTIVAMENTE TRANSFIRIERON PARTE DE LOS PAGOS DE SOBORNOS DESDE CUENTAS BANCARIAS FUERA DE LOS ESTADOS UNIDOS HACIA CUENTAS BANCARIAS EN LOS ESTADOS UNIDOS Y A TRAVÉS DE ESTAS, CON EL FIN DE PROMOVER LA CONTINUIDAD DEL PLAN DE SOBORNO". (21.10.2025)

👉 En su auto, los magistrados de la Sección Segunda de la Sala Penal aceptan la entrega del reclamado por dos de los cinco cargos de los que estaba acusado en Estados Unidos: solicitud y recepción de soborno por parte de un agente de una organización que recibe fondos federales y fraude electrónico mediante servicios honestos, además de por blanqueo de capitales. Por contra, rechazan la entrega por tres de los cargos que se le atribúan: conspiración para cometer soborno relacionado con programas federales, conspiración para cometer fraude electrónico mediante servicios honestos y conspiración para cometer blanqueo de capitales.

Según explica la resolución de la Audiencia, el delito de conspiración correspondería en España con un delito de pertenencia o integración en organización o grupo criminal y para que este tipo penal se pudiera aplicar debería existir una agrupación de dos o más personas, lo que en el presente caso no ocurre. En este sentido, señala que en todo relato fáctico remitido por la autoridad requirente se refiere a la actividad de tan solo dos personas: V.V. y el empresario D.K., "sin que pueda tenerse en cuenta, a efectos de la apreciación de este tipo delictivo, la genérica e indeterminada alusión a <otros conocidos y desconocidos>, por lo que y en lo que se refiere al delito de conspiración, no puede accederse a la entrega al no concurrir el principio de doble incriminación".

Una vez analizados los cargos y los tipos penales, el Tribunal considera que los hechos referidos en el escrito de acusación formal serían constitutivos en España de estafa y/o malversación de caudales públicos, cohecho y blanqueo de capitales.

En su auto, los magistrados rechazan que exista una motivación política en la reclamación de las autoridades norteamericanas, tal y como había manifestado la defensa de V.V. Según alegó, el reclamado temía por su seguridad en caso de procederse a la entrega y a no ser sometido a un juicio justo, al tiempo que manifestó que por motivo de su trabajo en Naciones Unidas "tuvo conocimiento de asuntos declarados secretos en países





conflictivos y que, al haber escrito un libro sobre los mismos, y de la vinculación de políticos americanos, los Estados Unidos pretenden juzgarle y así acallar su voz, añadiendo que se le vincula como partidario del presidente Trump”.

A este respecto, la Sala argumenta la alegación de motivos políticos “carece de la mínima base objetiva, al no contar con el adecuado respaldo probatorio, ni siquiera indiciario, por lo que no puede servir para la denegación de la entrega, puesto que de lo actuado en la causa no existe indicio alguno que permita, siquiera intuir, una posible instrumentalización del proceso penal como medio de represalia institucional”.

## ► 4ª **El Tribunal Supremo confirma dos años de prisión al acusado de confeccionar documentos que atribuía falsamente a altos organismos del Estado.**

*(La Sala de lo Penal le absuelve de usurpación de funciones)*

■ LA SALA PENAL DEL TRIBUNAL SUPREMO HA CONFIRMADO DOS AÑOS DE PRISIÓN A FRANCISCO NICOLÁS G.I. POR DELITO CONTINUADO DE FALSEDAD DOCUMENTAL, CON LA ATENUANTE DE DILACIONES INDEBIDAS, POR LA CONFECCIÓN DE DOCUMENTOS QUE ATRIBUÍA FALSAMENTE A ALTOS ORGANISMOS DEL ESTADO, Y LE HA ABSUELTO DE UN DELITO DE USURPACIÓN DE FUNCIONES POR EL QUE HABÍA SIDO CONDENADO A OTROS 17 MESES DE PRISIÓN POR LA AUDIENCIA DE MADRID, POR UNOS HECHOS OCURRIDOS EN OCTUBRE DE 2014. (30.10.2025)

👉 Los hechos narran que el día 10 de octubre de 2014, el acusado en compañía de otra persona, cliente de una entidad bancaria, mantuvo una reunión con el director de la sucursal, siendo presentado el acusado como alguien que trabajaba para el Gobierno, para luego transmitirle (el cliente) que tenía un problema con Hacienda y quería llevarse todo el efectivo que tuviera en el banco para que no lo embargasen. Ante ello, el director de la sucursal puso de manifiesto las dificultades técnicas y operativas para ello atendiendo a la normativa aplicable en materia de blanqueo de capitales y a la falta de liquidez en ese momento en la sucursal y necesidad de habilitar un furgón para trasladar a la oficina todo el efectivo solicitado, momento en que el acusado se levantó y simuló una conversación telefónica con la vicepresidenta del Gobierno.

Los hechos probados añaden que, dado que el director se mantuvo firme en las dificultades puestas de manifiesto, entonces se le propuso poner el dinero a nombre de otra persona y al preguntar el director a nombre de qué persona, el acusado se ofreció a ello volviendo nuevamente el director a plantear inconvenientes y a pedirle su documento nacional de identidad y un justificante de actividad por la normativa vinculada al blanqueo de capitales, enseñándole el acusado su carnet de identidad a la par que manifestó que no tenía nómina y era agente del Centro Nacional de Inteligencia, para acto seguido entregar su DNI y facilitar su número de teléfono y direcciones de correo electrónico.

Durante esta reunión encima de la mesa del director de la sucursal, el acusado colocó intencionadamente un documento escrito en el que aparecía la bandera de España y un membrete de altas instituciones del Estado. Como quiera que el director de la sucursal bancaria siguió formulando objeciones a esta segunda alternativa ofrecida, finalmente el referido cliente retiró dinero en efectivo por importe de 25.000 euros previa entrega de un





cheque por dicho importe emitido al portador con fecha del día 10 de octubre de 2014, firmado por su mujer. Una vez fuera de la sucursal bancaria el acusado recibió de su acompañante esos 25.000 euros, y dado que el director de la sucursal se quedó absolutamente extrañado por las características de las operaciones propuestas, tras consultar con los servicios de seguridad bancaria, alertó telefónicamente a la mujer de aquél, trasladándole la irregularidad de la situación, motivo por el que dicha esposa habló con su marido diciéndole que pidiera la devolución del dinero, cosa que así hizo, ante lo cual el acusado por la tarde de ese día 10 de octubre le entregó un sobre con 10.000 euros.

Cuatro días después el acusado fue detenido y registrado su domicilio, teniendo en su poder documentos que confeccionó, usando sellos, banderas, dibujos oficiales y membretes que él mismo estampaba digitalmente, les conferían una apariencia de autenticidad, al tiempo que atribuían su origen a altos organismos del Estado como la Casa Real, el Gobierno de España, el Ministerio de la Presidencia, la UDEF de la Policía o el CNI, en ocasiones con la firma simulada del presidente del Gobierno o el director del CNI. La Audiencia condenó al acusado como autor de un delito de usurpación de funciones, otro de falsedad documental y le absolvió de un delito de estafa.

El Tribunal ha confirmado la condena por falsedad documental, pero estima parcialmente el recurso del acusado y le absuelve del delito de usurpación de funciones. El Supremo indica que, en los hechos probados, aparece claro que el acusado simula aparentar una influencia como agente de inteligencia ante el director del banco, pero ello no es una simulación de las funciones de un cargo o funcionario público, sino precisamente un comportamiento nada ético, y desde luego, totalmente reprochable desde una perspectiva de una supuesta legalidad de su función como agente estatal.

Agrega que el artículo 402 del Código Penal exige que los actos realizados por el sujeto activo sean propios de una autoridad o funcionario, lo que exige que el cargo que se dice ostentar exista y tenga atribuidas las funciones que se realizan indebidamente. Y en este caso el cargo no existía. Recuerda el tribunal que el delito no castiga a quien con la simple intención de impresionar a otro crea un escenario que realce su imagen ante aquél, que es lo que sucedió en este caso.

Respecto al delito de falsedad documental, el Supremo destaca el completo acervo probatorio existente, por la confección de tantos documentos simulados, su atribución a altos organismos del Estado, el arbitrario contenido que se les asigna, su exhibición y su orientación a engañar a terceros u obtener de ellos actos de disposición patrimonial. Entre los, dos informes de Planificación atribuidos en su membrete a la oficina de la vicepresidencia del Gobierno y a la Casa Real y la Dirección General de Patrimonio del Estado, así como los varios documentos del mismo o parecido tenor, con la fingida firma o rúbrica del presidente del Gobierno, director del CNI, o Banca Nacional de Guinea Ecuatorial. Destaca que ninguno de los documentos manipulados intervenidos fue confeccionado ni emitido por ningún organismo o departamento ministerial.

"Las explicaciones ofrecidas por el recurrente sobre la confección, posesión, entrega o uso de estos documentos se desvanecen por su inconsistencia o su abierta contradicción con las afirmaciones de los testigos y la naturaleza apariencial de los documentos en cuestión", dice la sentencia. Y añade: "Por sí mismas y porque el recurrente siguió sosteniendo en el plenario haber colaborado efectivamente con el CNI, decaen sus pretendidas explicaciones



y su justificación en la inmadurez propia de su juventud, sus afanes de grandeza o de presumir y llamar la atención. Nada de eso explica que llegara a confeccionar tantos documentos y tan específicos y alusivos a concretas operaciones, actos o negocios de (...), sin pretender usarlos para engañarle o convencerle, como efectivamente hizo, al menos con uno de esos documentos que ya tenía aquel en su poder y que a su vez entregó a la Policía”.

C) NOVIEMBRE, 2025.

## ► 1ª **El hombre que incendió 99 hectáreas del monte Naranco de Oviedo en 2023 acepta ocho años de prisión.**

*(El fuego que provocó obligó a evacuar a numerosas personas y causó la muerte de animales además de daños en casas y numerosas instalaciones)*

■ EL HOMBRE IMPUTADO POR HABER PRENDIDO FUEGO EL MONTE NARANCO EN 2023 HA RECONOCIDO LOS HECHOS Y HA ACEPTADO UNA CONDENA DE CONFORMIDAD CON EL MINISTERIO FISCAL ANTE LA SECCIÓN SEGUNDA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE OVIEDO DE OCHO AÑOS DE PRISIÓN. EL AHORA CONDENADO, QUE LLEVABA 21 MESES EN PRISIÓN PREVENTIVA, TENDRÁ QUE SOMETERSE ADEMÁS TRAS SALIR DE LA CÁRCEL A UN TRATAMIENTO POR SUS ADICCIONES (ALCOHOL Y DROGAS QUE SU DEFENSA UTILIZÓ COMO ATENUANTE), PAGAR UNA MULTA DE 1.920 EUROS Y MÁS DE 60.000 EUROS EN INDEMNIZACIONES. EL MONTE NARANCO PERDIÓ UN TOTAL DE 99 HECTÁREAS DE SU MASA FORESTAL POR CULPA DEL INCENDIO QUE OBLIGÓ A EVACUAR A NUMEROSAS PERSONAS, CAUSÓ LA MUERTE DE ANIMALES Y PROVOCÓ DAÑOS EN MULTITUD DE VIVIENDAS E INSTALACIONES. EL FUEGO, ADEMÁS, PUSO EN PELIGRO LA VIDA E INTEGRIDAD DE LAS PERSONAS QUE VIVÍAN EN LA ZONA. (18.11.2025)

👉 El procesado ha reconocido que, en la madrugada del 31 de marzo de 2023, con un nivel de riesgo extremo por incendios forestales en Asturias, llegó al monte Naranco a bordo de una furgoneta alquilada para provocar un incendio y lo hizo en al menos dos focos distintos, según el relato fiscal, que continúa explicando que "aplicó una fuente de calor directa, con un mechero o similar, en al menos dos zonas de matorral en las proximidades de la carretera, en un punto cercano a un restaurante". Las llamas se propagaron rápidamente y ardieron las 99 hectáreas afectando principalmente a masa arbolada de eucalipto (la mitad de lo ardido), en un 10 % a árboles de otras especies como robles, castaños, abedules o hayas, y en un 40 % a monte bajo. El fuego causó unos perjuicios medioambientales valorados en 32.808,54 euros, así como unos gastos derivados de la intervención de los servicios de extinción del incendio, sofocado a las 20 horas del mismo día, por importe de 8.513,32 euros.

Además, el incendio puso en peligro a personas residentes en Constante, Casares, Arneo, Fitoria de Arriba y Toleo, que tuvieron que ser evacuadas de sus domicilios. Además, causó numerosos daños en construcciones, como gallineros, cierres de finca, remolques, forrajes, materiales cobertizos, depósitos e instalaciones de gua, palmeras y cipreses, tejados, electrodomésticos, palomares, cobertizos. También en animales domésticos. Al menos 13 gallinas murieron y dos ovejas desaparecieron, según el escrito de la Fiscalía. El fuego afectó a parcelas propiedad de más de 60





particulares. También de empresas, Arzobispado de Oviedo y Ayuntamiento de Oviedo.

### Causó otro incendio esa misma noche

El condenado ha reconocido que sobre las 2.30 horas del mismo día, se dirigió a Llanera, donde prendió fuego sobre la hojarasca en al menos dos zonas junto a la carretera de Portiella a Regidorio, en las inmediaciones de Andorcio, provocando así, de forma intencionada, un incendio. Dado el riesgo existente en esa madrugada, las llamas se propagaron sobre 8,60 hectáreas, afectando en un 70 % a masa arbolada de diversas especies (eucalipto, roble, castaño, fresno) y en un 30 % a monte bajo, compuesto principalmente de matas de tojo, brezo, helechos y zarza, todo ello sobre un total de cuatro fincas y generando unos perjuicios medioambientales valorados en 2.655,22 euros, así como unos gastos derivados de la intervención de los servicios de extinción del incendio por importe de 1.442,02 euros. Afectó a parcelas propiedad del Ayuntamiento de Llanera y varios particulares, algunos de los cuales no reclaman.

### Atenuante de drogadicción

La Fiscalía considera, y por ello será condenado en conformidad, que los hechos son constitutivos de un delito continuado de incendio forestal de los artículos 351, 352 y 74 del Código Penal, en relación con lo establecido en el artículo 5 de la Ley 3/2004, de 23 de noviembre, de Montes y Ordenación Forestal, del Principado de Asturias, concurriendo la circunstancia modificativa de la responsabilidad criminal, como atenuante, de drogadicción.

### ▶ 2ª Condenado a siete años de prisión el funcionario de Carretera que favoreció a empresas a cambio remuneraciones.

*(La Audiencia de Cantabria ha celebrado la vista en la que los seis acusados del caso 'Obras Públicas' han reconocido los hechos delictivos y han admitido penas de prisión, multa e inhabilitación. Se acuerda la suspensión de las penas privativas de libertad de la mujer del funcionario y de los cuatro empresarios, todos ellos condenados también al pago de multas. El funcionario de Carreteras ingresará en prisión el 8 de enero, petición de su letrado que ha sido admitida por la magistrada presidenta del tribunal)*

■ LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE CANTABRIA HA CONDENADO HOY A SIETE AÑOS DE PRISIÓN, NUEVE AÑOS Y TRES MESES DE INHABILITACIÓN PARA EMPLEO PÚBLICO Y 963.227 EUROS DE MULTA AL FUNCIONARIO DE CARRETERAS DE LA CONSEJERÍA DE OBRAS PUBLICAS QUE DURANTE AÑOS FAVORECIÓ A EMPRESAS A CAMBIO DE REMUNERACIONES.

👉 En una vista celebrada hoy ante la magistrada presidenta del tribunal del jurado para la ratificación del acuerdo al que todas las partes llegaron en fase de instrucción, el funcionario ha admitido ser autor de cuatro delitos: uno continuado defraude en la contratación pública, otro continuado de cohecho y otro de blanqueo de capitales en concurso con un delito de falsedad en documento mercantil.

La magistrada, que ha declarado la firmeza de la sentencia, también ha condenado a la esposa de funcionario, como autora del delito de blanqueo de capitales en concurso medial con el delito de falsedad, al pago de una multa de 478.513 euros y a un año de prisión, pena privativa de libertad que ha quedado suspendida durante dos años a condición de que





durante ese periodo no cometa delito alguno. Además, se acuerda el comiso definitivo de la cantidad de 957.027 euros trabados durante las actuaciones al matrimonio condenado.

Por su parte, los cuatro empresarios que remuneraron ilícitamente al funcionario han sido condenados como autores de los delitos continuados de fraude en la contratación y cohecho a, cada uno, las siguientes penas: dos años, un mes y quince días de prisión; tres años y ocho meses de inhabilitación para obtener subvenciones o ayudas públicas y para contratar con la administración, y 1.800 euros de multa. Las penas de prisión de los cuatro empresarios también han quedado suspendidas a condición de que no delincan en un plazo de dos años y de que abonen una multa de 960 euros.

En todos los casos se ha tenido en cuenta la concurrencia de las circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de confesión y reparación del daño, y es que los seis condenados han consignado judicialmente 1,6 millones de euros para reparar el perjuicio ocasionado al Gobierno de Cantabria, que se ha estimado en esa cantidad. Ahora esas cantidades serán entregadas a la administración autonómica en concepto de indemnización

## Hechos delictivos

Según los hechos que se recogen en el escrito de conformidad de todas las partes y que se llevarán a sentencia, el que fuera funcionario del Servicio de Carreteras "se concertó a lo largo de muchos años en múltiples expedientes de contratación de obras con empresarios del sector para favorecerles en la adjudicación de los mismos a cambio de ilícitas remuneraciones". El principal acusado, "por razón del cargo desempeñado, tenía un dominio de hecho muy notable sobre los expedientes de contratación, tanto en la fase de elaboración, como en la adjudicación y en la ejecución".

Añade el escrito que el que fuera funcionario de Carreteras se aprovechó esa situación "quebrantando toda probidad exigible a su condición funcional y vulnerando los principios informadores de su menester", tales como "respeto a la neutralidad, objetividad, fomento de la libre concurrencia y protección del interés público". Así, "se dedicó a adulterar sistemáticamente los procedimientos de contratación del Servicio de carreteras autonómicas "con diversas conductas como, por ejemplo, fomentar la concertación entre licitadores, prepararles las ofertas, valorar arbitrariamente las mismas, pactar los criterios de adjudicación de los contratos, o asesar a empresas en la preparación de la documentación que debían presentar. A cambio de estas actuaciones, el funcionario "recibía cuantiosas remuneraciones, dádivas y favores por su incorrecto proceder" que "atendiendo al desproporcionado patrimonio acumulado por el acusado y su familia, han ido discurriendo a lo largo de los años sin poderse acreditar con certeza el montante total".

Durante la instrucción de la causa se halló en el domicilio del matrimonio 529.000 euros en metálico, así como una máquina para contar billetes, lo que "delata la percepción habitual de pagos en metálico derivados de las comisiones ilegales".

## Trama para enmascarar los pingües beneficios

Para "enmascarar la obtención de los pingües beneficios obtenidos y dar una apariencia de legalidad a su dinero", el funcionario "simuló la realización de una actividad mercantil ficticia", constituyendo una sociedad supuestamente dedicada a fotocopias que carecía de actividad.



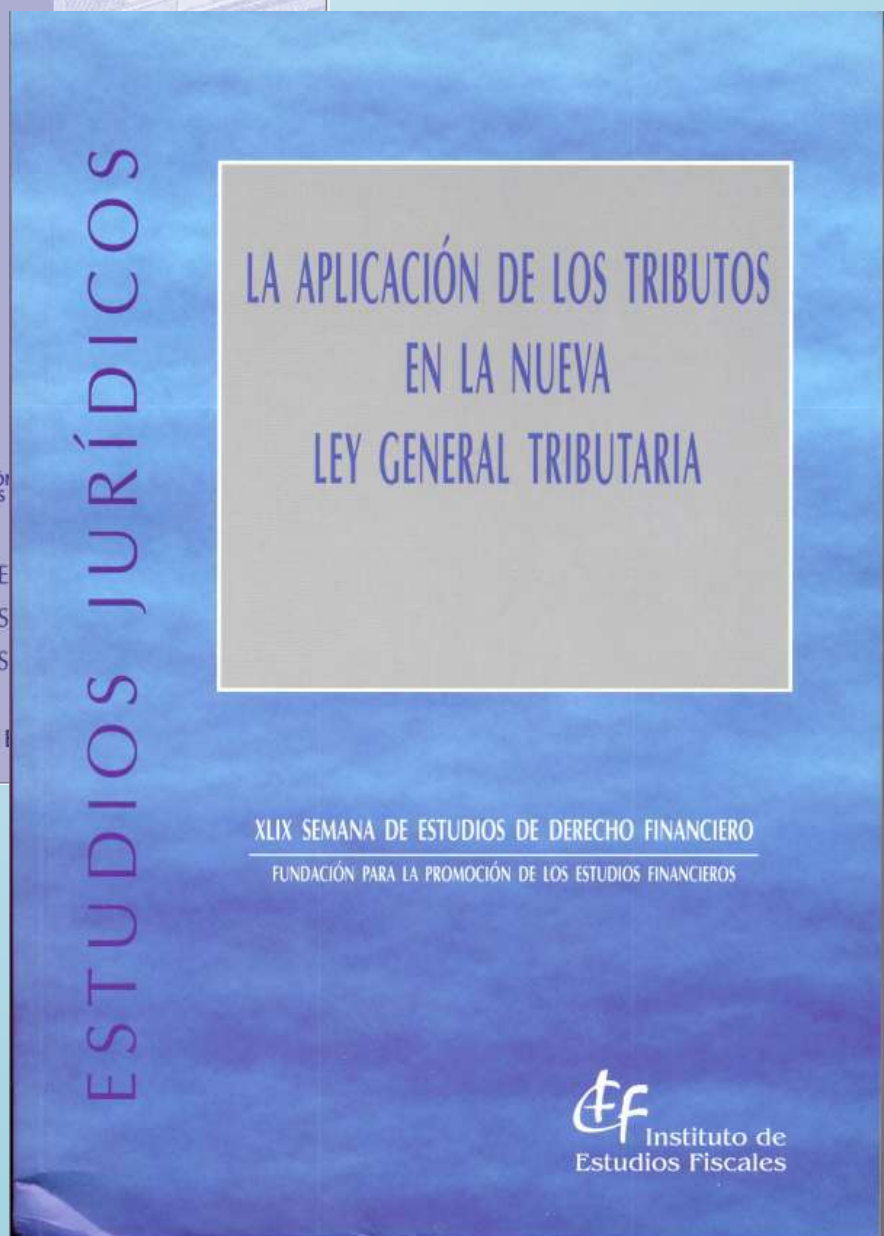




Así, “con la única pretensión de dotar de un soporte documental a las transacciones ficticias diseñadas con el propósito ocultar los pagos y darles apariencia de legalidad”, el matrimonio confeccionó “una retahíla de facturas presuntamente auténticas y las introdujo en el tráfico jurídico”.

Por otro lado, el funcionario también ideó otras fórmulas de pago encubiertas, como la nómina de su esposa como trabajadora de una de las empresas de los acusados; el disfrute de un coche de alta gama que pagaba otra de las empresas; y el abono por parte de otra de las mercantiles de los gastos de obras y reparaciones en su vivienda, el pago de gasóleo y compras de material tecnológico. Asimismo, obtuvo numerosos regalos y favores, como entradas para los toros y para el fútbol, reservas de hoteles, pagos de forfait, acceso a un colegio mayor y consecución de un contrato de prácticas para sus hijas.

La cuantía total de las comisiones recibidas “sobre las que se puede afirmar rotundamente su origen ilícito” asciende a 1.623.257 millones de euros, repartidos en: 747.830 euros en concepto de actividad simulada de fotocopias, 144.353 euros de pagos por contrataciones, 59.427 euros de la nómina de la esposa en una de las empresas implicadas, 16.106 euros por el arrendamiento del vehículo de alta gama y 655.539 euros de dinero en metálico y valoración por regalos y favores.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

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