Newsletter Tributario

España

GARRIGUES

Febrero de 2025

Índice

1. Sentencias

1.1 Impuesto sobre Sociedades. - Una AIE puede ser considerada productora cinematográfica, aunque haya subcontratado la producción

1.2 Impuesto sobre Sociedades. – El socio de una AIE puede compensar la BIN reconocida tras una inspección de la agrupación

1.3 Reserva para inversiones en Canarias. – Cuando la RIC se materializa en deuda pública canaria o en valores, no es necesario seguir ejerciendo una actividad durante el período de mantenimiento

1.4 IRPF. - La refacturación del coste salarial por el empleador a otras sociedades del grupo no residentes en España no impide que el trabajador pueda aplicar la deducción por doble imposición

1.5 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - La disposición de los fondos por un heredero implica la aceptación tácita de su herencia

1.6 IVA. - Para aplicar el tipo reducido previsto para la entrega de edificios aptos para su utilización como vivienda no es imprescindible disponer de cédula de habitabilidad o de primera ocupación

1.7 ITPyAJD. – El uso especial del dominio público a través de la autorización municipal de instalación y explotación de terrazas no constituye un hecho imponible del impuesto

1.8 ITPyAJD. - El exceso de adjudicación en una herencia con bienes indivisibles no está sujeto a AJD

1.9 Tasas locales. – Si no hay acuerdo de imposición del tributo, la ordenanza que lo regula es nula

1.10 Valoraciones catastrales. – No es posible que un mismo suelo tenga dos clasificaciones que den lugar a un valor catastral no coincidente con el valor a efectos expropiatorios

1.11 Procedimiento administrativo. – La Administración tributaria no puede investigar deudas prescritas, aunque no hayan prescrito penalmente

1.12 Procedimiento administrativo. – El cambio en la práctica de las notificaciones, sin aviso previo al contribuyente, vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva

2. Resoluciones

2.1 Reserva para Inversiones en Canarias. – La prohibición de materialización de la RIC en viviendas de uso turístico no se puede aplicar de forma retroactiva

2.2 IRPF. - Los administradores se pueden beneficiar del régimen de dietas y retribuciones en especie exentas

2.3 IRPF. – Se puede aplicar la deducción por doble imposición internacional por el 'exit tax' pagado en otro país

2.4 IRPF. – El valor de adquisición de un inmueble alquilado que se transmite se reducirá en la amortización mínima establecida en la normativa del Impuesto sobre Sociedades

2.5 IRPF. - La inscripción del certificado de eficiencia energética fuera del plazo legal impide aplicar la deducción prevista en la norma

2.6 IRNR. - Los contribuyentes sin establecimiento permanente no pueden compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo ejercicio

2.7 Procedimiento de recaudación. - La solicitud de una tasación pericial contradictoria para valorar los bienes ocultados no suspende la ejecución del acuerdo de derivación de responsabilidad

2.8 Procedimiento económico-administrativo. - El desfase temporal entre la notificación de la resolución del órgano económico-administrativo al interesado y a la Administración no se computa como plazo para su ejecución, salvo que sea deliberado

3. Consultas

3.1 Impuesto sobre Sociedades. – La existencia de motivos económicos válidos no es un requisito 'sine qua non' para aplicar el régimen de neutralidad fiscal

3.2 Impuesto sobre Sociedades. - No son deducibles los intereses de un préstamo participativo a partir del momento en que las sociedades formen parte de un mismo grupo

3.3 Impuesto sobre Sociedades. - La base de retención del rendimiento de un cuenta-partícipe estará constituida por la contraprestación convenida entre las partes

3.4 Impuesto sobre Sociedades. - Se analiza el tratamiento del beneficio operativo excedentario preconsolidación en el cálculo del gasto financiero deducible del grupo fiscal

3.5 Impuesto sobre Sociedades. - No se limitará la subrogación en las BIN de la entidad absorbida, si los socios no se dedujeron las pérdidas derivadas de su participación

3.6 Impuesto sobre Sociedades. - La ayuda recibida por el arrendatario para realizar obras de adaptación del local se imputará durante el período de arrendamiento

3.7 Impuesto sobre Sociedades. – La condonación pactada en un acuerdo homologado judicialmente se puede calificar como quita a efectos de la exclusión a la limitación a la compensación de BIN

3.8 Impuesto sobre Sociedades. – Se analiza la imputación temporal de los ingresos derivados de la modificación de un convenio concursal

3.9 Impuesto sobre Sociedades. - No existirá actividad económica de arrendamiento si se contrata a dos personas a media jornada

3.10 IRPF. - La indemnización por incumplimiento de una cláusula de no competencia da lugar a una pérdida patrimonial que se integra en la base imponible general

3.11 IRPF. – Se analizan diversas cuestiones en relación con la tributación del 'carried interest'

3.12 IVA. – La DGT emite varias resoluciones sobre el Reglamento Veri*factu

3.13 IVA. - Desde el 1 de enero de 2025, los servicios de 'streaming' se localizan donde esté establecido el consumidor

3.14 IVA. - La transmisión de la totalidad de las participaciones de una entidad puede estar no sujeta a IVA

3.15 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - Un impatriado tributa por obligación personal

3.16 Procedimiento tributario. – El representante legal de una entidad cuyo NIF se ha revocado puede acceder presencialmente a las notificaciones pendientes

4. Normativa

4.1 Se aprueba el valor de negociación del cuarto trimestre de 2024 para valores negociados

5. Otros

5.1 El pan común y el pan especial estarán sujetos al 4% de IVA

1. Sentencias

1.1 Impuesto sobre Sociedades. - Una AIE puede ser considerada productora cinematográfica, aunque haya subcontratado la producción

Audiencia Nacional. Sentencia de 29 de enero de 2025

En un procedimiento de inspección se rechazó que una agrupación de interés económico (AIE) pudiera imputar a sus partícipes la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, al entender que la AIE no podía ser considerada productora cinematográfica, porque (i) carecía de medios personales y materiales propios para llevar a cabo las labores de producción (falta de iniciativa), (ii) no era titular de los derechos de propiedad sobre la película, al haber cedido durante ocho años los derechos de distribución a un tercero y (iii) no asumía la responsabilidad de la producción.

La Audiencia Nacional concluye en sentido contrario. Según el tribunal, no existe un concepto de productor a efectos tributarios distinto del aplicable a efectos cinematográficos y, en dicho ámbito, no se exige que el productor disponga de medios propios, siendo admisible la subcontratación. A ello se añade que la propia legislación cinematográfica ha sido impulsora de las AIE como instrumentos jurídicos idóneos y necesarios para favorecer la inversión en el sector, generando una confianza legítima que debe ser tutelada. Finalmente, subraya que el organismo cinematográfico competente (el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales -ICAA-), consideró a la AIE como productora a efectos cinematográficos, por lo que, siendo la Administración única (y en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 2024), no cabe que la Administración Tributaria vaya en contra del referido criterio.

1.2 Impuesto sobre Sociedades. – El socio de una AIE puede compensar la BIN reconocida tras una inspección de la agrupación

Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de diciembre de 2024

En un procedimiento de inspección en relación con una AIE, se le reconoció una base imponible negativa (BIN) previamente no declarada. El socio de la AIE solicitó la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades para imputar en su declaración dicha BIN. La Administración rechazó esta solicitud, alegando que las BIN no habían sido acreditadas por el socio de la AIE en su autoliquidación original, conforme exige el artículo 25.5 del texto refundido de la ley del impuesto (actual artículo 26.5). En concreto, dicho artículo establece que “el sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”.

El Tribunal Supremo concluye, sin embargo, que, atendiendo a los principios de regularización íntegra, interdicción del enriquecimiento injusto y *actio nata*, la compensación de la BIN por el socio es correcta, aunque no se hubiera consignado en su autoliquidación original, dado que en ese momento el socio desconocía la existencia de la BIN.

1.3 Reserva para inversiones en Canarias. – Cuando la RIC se materializa en deuda pública canaria o en valores, no es necesario seguir ejerciendo una actividad durante el período de mantenimiento

Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de diciembre de 2024

Un contribuyente del IRPF materializó la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) de los ejercicios 2007 a 2011 en la suscripción de deuda pública canaria y en participaciones en una entidad. En 2012 cesó en la actividad por la cual dotó la RIC, pero realizó otras actividades hasta abril de 2017, fecha en la que se jubiló.

El Tribunal Supremo concluye que el contribuyente que pretenda aplicar la RIC en su IRPF no está obligado a mantener el ejercicio de su actividad económica en Canarias durante la fase de mantenimiento de la inversión, cuando ésta consista en la suscripción de deuda pública canaria o en alguno de los valores a los que se refiere el artículo 27.4.d) de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. No obstante, en este último caso, los valores deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a dichos valores puedan ser objeto de cesión a terceros.

1.4 IRPF. - La refacturación del coste salarial por el empleador a otras sociedades del grupo no residentes en España no impide que el trabajador pueda aplicar la deducción por doble imposición

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencias de 25 de noviembre de 2024 (recursos 1162/2022 y 1163/222)

Un contribuyente prestó servicios en diversas empresas de un grupo empresarial localizadas en distintos países. Su empleador español era quien pagaba dicha remuneración , que posteriormente refacturaba a las sociedades extranjeras. El contribuyente tributó por estos rendimientos en los países en los que prestó sus servicios. La Administración rechazó la aplicación de la deducción por doble imposición internacional en España porque, en su opinión, según los convenios para evitar la doble imposición aplicables, las rentas solo podían estar sometidas a tributación en España (subrayando, a estos efectos, que toda la renta había sido abonada por un empleador español).

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid concluye que las rentas abonadas por la sociedad española se deben considerar pagadas en nombre de las sociedades extranjeras a las que prestaba servicios el contribuyente, a la vista de las mencionadas refacturaciones. Por tanto, el coste de los rendimientos estaba soportado por entidades residentes en los países a los que el contribuyente se desplazaba, lo que permite a esos estados gravar la renta. Por tanto, el contribuyente tiene derecho a aplicar la deducción por doble imposición internacional.

1.5 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - La disposición de los fondos por un heredero implica la aceptación tácita de su herencia

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 14 de octubre de 2024

En el marco de unas actuaciones de comprobación, la Administración consideró que se debía incorporar al caudal hereditario de una persona fallecida el saldo de tres cuentas bancarias cuyo saldo había sido dispuesto el mismo año del fallecimiento. La hermana y

heredera de la fallecida constaba como autorizada en dichas cuentas. Conocida la propuesta de regularización, la recurrente repudió formalmente la herencia y alegó que, por este motivo, no estaba obligada al pago del Impuesto sobre Sucesiones.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid recuerda la presunción legal según la cual los bienes que pertenecían al causante hasta un año antes de su fallecimiento formarán parte del caudal hereditario, salvo que se acredite que fueron transmitidos por el fallecido. Como en el caso analizado no se había ofrecido ninguna prueba sobre el destino de los fondos desaparecidos, el tribunal aplica dicha presunción. Además, subraya que la causante no habría podido disponer de los bienes por su propia voluntad (vivía en una residencia) y que su hermana estaba autorizada en las cuentas (habiendo incluso utilizado dichas cuentas para pagar la residencia de la fallecida), lo que permite concluir que fue ella quien dispuso de los fondos para ocultarlos o levantarlos, lo que determina la aceptación tácita de la herencia y la procedente exigencia del impuesto.

1.6 IVA. - Para aplicar el tipo reducido previsto para la entrega de edificios aptos para su utilización como vivienda no es imprescindible disponer de cédula de habitabilidad o de primera ocupación

Tribunal Supremo. Sentencia de 28 de enero de 2025

Se analiza si, a los efectos de aplicar el tipo reducido de IVA previsto para la entrega de edificios para su utilización como vivienda, es imprescindible que en el momento de la entrega cuente con cédula de habitabilidad o, por el contrario, basta que el edificio ya estuviera completamente terminado en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente. El Tribunal Supremo concluye que la aptitud de un edificio para su utilización como vivienda es una circunstancia de carácter objetivo que, como tal, se podrá acreditar caso por caso por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, entre los que se debe incluir como una de las formas de acreditación el otorgamiento de la cédula de habitabilidad, pero sin que esta sea la única forma de hacerlo.

1.7 ITPyAJD. – El uso especial del dominio público a través de la autorización municipal de instalación y explotación de terrazas no constituye un hecho imponible del impuesto

Tribunal Supremo. Sentencias de 7 de enero y 16 de enero de 2025

Un contribuyente instaló una terraza en la vía pública para su actividad de restauración y pagó la tasa por el uso privativo o aprovechamiento especial del dominio público. La Administración consideró que la correspondiente autorización municipal se debía equiparar a una concesión administrativa, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD). El Tribunal Supremo señala que para que el aprovechamiento del dominio público esté sujeto a TPO es necesario que exista un desplazamiento patrimonial a favor del autorizado. La constatación de ese requisito exige que se realice un examen del contenido y circunstancias presentes en la autorización. En el caso analizado, la autorización no conlleva un desplazamiento patrimonial que excediera de la facultad de uso especial que es objeto de dicha autorización, por lo que no se producía la referida sujeción.

1.8 ITPyAJD. - El exceso de adjudicación en una herencia con bienes indivisibles no está sujeto a AJD

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 30 de septiembre de 2024

Los cinco herederos en una sucesión acordaron la adjudicación de diversos pisos solo a dos de ellos, con el fin de evitar su división jurídica. Los beneficiarios compensaron en metálico el exceso de adjudicación al resto. La Administración revisó la situación de una de las herederas beneficiarias de dicho exceso de adjudicación y concluyó que el referido exceso estaba sujeto a gravamen en concepto de actos jurídicos documentados (AJD). El Tribunal Superior de Justicia de Madrid concluye que el exceso originado por la adjudicación a un propietario de un inmueble indivisible (i.e. inevitable, por las propias características del bien) es solo una operación de partición que forma parte del hecho imponible de la propia herencia y que, como tal, queda sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Dada la incompatibilidad entre el ISD y el AJD, el exceso de adjudicación no queda sujeto a AJD.

1.9 Tasas locales. – Si no hay acuerdo de imposición del tributo, la ordenanza que lo regula es nula

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 21 de noviembre de 2024

El texto refundido de la Ley de Haciendas Locales establece que, en los tributos locales potestativos (como es el caso de las tasas por ocupación del dominio público), las entidades locales deben adoptar un acuerdo para establecer el tributo, además de aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales. Con base en ello, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (siguiendo el criterio establecido por el Tribunal Supremo en sentencia de 17 de marzo de 2023) declara la nulidad de la ordenanza fiscal reguladora de una tasa por ocupación del dominio público local, sobre la base de la inexistencia de acuerdo de imposición del tributo, rechazando que la mera aprobación y publicación de la ordenanza en el boletín oficial sirva para subsanar este defecto.

1.10 Valoraciones catastrales. – No es posible que un mismo suelo tenga dos clasificaciones que den lugar a un valor catastral no coincidente con el valor a efectos expropiatorios

Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. Sentencia de 18 de noviembre de 2024

En el caso analizado en esta sentencia se había revisado el valor catastral de una parcela, que había sido incluida en la delimitación de suelo urbano de acuerdo con el planeamiento urbanístico. El valor catastral resultante de dicha revisión era significativamente superior al otorgado mediante sentencia a la misma parcela a efectos expropiatorios, dado que esta segunda valoración partía de la clasificación de la parcela como suelo rústico, al carecer de los servicios urbanísticos básicos. El Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares concluye que no es posible que un mismo suelo tenga dos valores distintos según cuál sea la norma aplicable. En el caso concreto analizado, atendiendo a las características físicas, económicas y jurídicas de la parcela, concluye que su valor catastral debe coincidir con el establecido por la sentencia a efectos expropiatorios.

1.11 Procedimiento administrativo. – La Administración tributaria no puede investigar deudas prescritas, aunque no hayan prescrito penalmente

Tribunal Supremo. Sentencia de 7 de enero de 2025

En septiembre de 2015 la Administración tributaria inició actuaciones de inspección relacionadas con el IRPF del ejercicio 2010, prescrito desde julio de 2015 según la Ley General Tributaria -LGT- (cuatro años) pero no prescrito penalmente (cinco años). El Tribunal Supremo concluye que el derecho a comprobar e investigar de la Administración tributaria no se puede alargar más allá del referido período de cuatro años por el hecho de que no haya vencido el plazo de prescripción del delito. Este límite a la capacidad investigadora sólo ha sido modulado por el legislador cuando se trata de obtener datos para determinar las cantidades exigibles en períodos impositivos no prescritos.

1.12 Procedimiento administrativo. – El cambio en la práctica de las notificaciones, sin aviso previo al contribuyente, vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva

Tribunal Supremo. Sentencia de 17 de diciembre de 2024

Un procedimiento de inspección se inició mediante comunicación por correo certificado, en la que no se informó a la interesada de su obligación de utilizar medios electrónicos para sus relaciones con la Administración. Sin embargo, ya avanzado el procedimiento, la Administración utilizó medios electrónicos sin avisar a la contribuyente, que no recibió las notificaciones de las resoluciones y no pagó las deudas en plazo, por lo que fueron apremiadas. Según el Tribunal Supremo, la actuación de la Administración con la primera notificación en papel generó una confianza legítima de que las siguientes actuaciones se notificarían del mismo modo, más aún cuando la contribuyente no recibió ningún aviso en su correo electrónico por cada notificación electrónica. Por lo tanto, aunque estas notificaciones electrónicas eran válidas formalmente, el cambio en la práctica de las notificaciones sin aviso previo generó una situación de indefensión, dado que la contribuyente no pudo articular una defensa efectiva. Además, si la Administración constató la falta de recepción de las notificaciones electrónicas, debió desplegar medios alternativos. Por todo ello, confirma la anulación de la liquidación de apremio.

2. Resoluciones

2.1 Reserva para Inversiones en Canarias. – La prohibición de materialización de la RIC en viviendas de uso turístico no se puede aplicar de forma retroactiva

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias. Resolución de 1 de octubre de 2024

En el ejercicio 2018 una entidad materializó la RIC dotada en 2014 en inmuebles destinados a la actividad turística con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modificó el artículo 27 la Ley 19/1994, de 6 de julio. En concreto, con efectos desde el 7 de noviembre de 2018, se estableció que la RIC no se podría materializar en inversiones en inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos. La norma no estableció ningún régimen transitorio y la AEAT concluyó que se podía aplicar retroactivamente. El TEAR de Canarias, sin embargo, entiende que este criterio

administrativo no es correcto. Es decir, la modificación legal no tiene carácter retroactivo, dado que en la norma no hay ninguna previsión en relación con una eventual eficacia temporal hacia el pasado.

2.2 IRPF. - Los administradores se pueden beneficiar del régimen de dietas y retribuciones en especie exentas

Tribunal Económico-Administrativo Central. **Resolución de 30 de enero de 2025**

La Ley del IRPF define dos tipos de rendimientos del trabajo: (i) los que derivan de una relación laboral, estatutaria o del trabajo personal, y (ii) los que lo son por expresa decisión legal. Entre estos últimos se recogen los rendimientos de consejeros y administradores (artículo 17.2.e de la ley). La Administración ha venido defendiendo que los consejeros y administradores no se podían beneficiar del régimen de dietas exentas de la normativa del IRPF o de las exenciones o no sujeciones de determinadas retribuciones en especie, porque en ellos no concurren los requisitos de dependencia, ajenidad y alteridad propios de una relación laboral y sus rendimientos del trabajo lo son por decisión del legislador.

En esta resolución, el TEAC confirma que el régimen de dietas exentas se aplica únicamente a relaciones laborales o estatutarias marcadas por las referidas notas de dependencia, ajenidad y alteridad, pero matiza que no se le puede negar el cumplimiento de estos requisitos automáticamente a los consejeros y administradores. Es decir, (i) si el consejero y administrador recibe las dietas en el marco de sus funciones como tal, éstas no estarán exentas; pero (ii) si las recibe en su condición de empleado, no se le podrá negar la exención. A estos efectos "no es posible en invocación de la teoría del vínculo, entender que la relación mercantil absorbe la relación laboral, sino que habrá que considerar las rentas satisfechas de forma independiente para su condición de Administrador y empleado de la Compañía" para lo que habrá que analizar el origen o causa de las dietas. El TEAC se remite a su resolución de 19 de julio de 2024 (pero publicada en enero de 2025), en la que alcanzaba la misma conclusión para las dietas y para los rendimientos del trabajo en especie.

2.3 IRPF. – Se puede aplicar la deducción por doble imposición internacional por el 'exit tax' pagado en otro país

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. **Resolución de 7 de noviembre de 2024**

Un obligado tributario trasladó su residencia de Israel a España en 2016, pasando a ser residente en este territorio en 2017. En el momento de su traslado se devengó en Israel un impuesto sobre la plusvalía latente sobre las acciones que tenía el contribuyente en una sociedad residente en Israel, en concepto de impuesto de salida por cambio de residencia (*exit tax*). El pago quedó diferido hasta el momento en que las plusvalías se realizaron efectivamente frente a terceros en 2021, cuando el trabajador seguía siendo residente fiscal en España. En la declaración del IRPF en España, el contribuyente declaró la ganancia y aplicó la correspondiente deducción por doble imposición internacional por el "exit tax" pagado en Israel. La Administración española negó el derecho a esta deducción.

El TEAR de Cataluña, sin embargo, valida la deducción argumentando que, aunque la doble imposición no fue consecuencia directa de la aplicación del convenio para evitar la doble imposición entre España e Israel, la normativa interna española permite corregir esta

situación. En particular, el artículo 80 de la Ley del IRPF establece que se puede aplicar la deducción cuando (i) las ganancias hayan sido obtenidas y gravadas en el extranjero (ii) por un impuesto de naturaleza análoga al IRPF. En este caso, se cumplen ambos requisitos.

2.4 IRPF. – El valor de adquisición de un inmueble alquilado que se transmite se reducirá en la amortización mínima establecida en la normativa del Impuesto sobre Sociedades

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias. **Resolución de 1 de octubre de 2024**

El Reglamento de IRPF establece que cuando se transmitan inmuebles que hayan generado rendimientos de capital inmobiliario, el valor de adquisición se minorará en la amortización correspondiente, computando en todo caso la amortización mínima. En dicho reglamento se establece que la amortización será efectiva cuando no exceda del 3% del mayor entre el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral (sin incluir el suelo). Según el TEAR de Canarias, esta regla no establece realmente una amortización mínima. Por tanto, en ausencia de una regla en la normativa del IRPF, se debe recurrir a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, más completa y específica en cuanto a la regulación de las amortizaciones. En concreto, la amortización mínima en esta última normativa es la que deriva de la vida útil máxima de los activos. Para las viviendas, esta vida útil es de 100 años, lo que corresponde a un coeficiente de amortización del 1%.

2.5 IRPF. - La inscripción del certificado de eficiencia energética fuera del plazo legal impide aplicar la deducción prevista en la norma

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha. **Resolución de 31 de julio de 2024**

La Disposición Adicional quincuagésima de la Ley del IRPF permite que los propietarios de viviendas en edificios de uso predominante residencial se deduzcan el 60% de las cantidades satisfechas por obras de rehabilitación energética, es decir, aquéllas en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, lo que se debe acreditar mediante la comparación de los certificados de eficiencia energética expedidos antes del inicio y al final de las obras. Ambos certificados deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, que establece que el certificado se debe presentar para el registro en el plazo de un mes desde su emisión, salvo que la normativa autonómica haya establecido otro plazo distinto. En el supuesto aquí debatido, el plazo de la normativa autonómica era coincidente con el estatal. En el caso analizado, como el certificado previo era de 21 de mayo de 2021, su registro se debió producir no más tarde del 21 de junio siguiente. Y, del mismo modo, como el certificado posterior era de 11 de noviembre del mismo año, se debió registrar no más tarde del 11 de diciembre. Sin embargo, ambos certificados constan registrados en junio de 2023, por lo que no son válidos a efectos de la deducción.

2.6 IRNR. - Los contribuyentes sin establecimiento permanente no pueden compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo ejercicio

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 19 de julio de 2024

La cuestión controvertida consiste en determinar si un contribuyente no residente en España puede compensar en su declaración del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en territorio español en el mismo ejercicio fiscal (como se puede hacer en el IRPF). Además, se plantea si impedir esta compensación supondría una discriminación de trato contraria al derecho de la UE. El TEAC concluye que, a diferencia de la Ley del IRPF, la Ley del IRNR no permite esta compensación, recordando que esta última ley se remite a la primera, pero no en bloque, sino únicamente a una parte, en la que no se incluye el régimen de compensación de rentas. Además, señala que no es posible apreciar una discriminación de trato contraria al derecho de la UE, en la medida en que los contribuyentes sin establecimiento permanente no tributan por la totalidad de la renta obtenida en el ejercicio, como sí hacen los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente y los del IRPF, por lo que no estamos ante situaciones comparables.

2.7 Procedimiento de recaudación. - La solicitud de una tasación pericial contradictoria para valorar los bienes ocultados no suspende la ejecución del acuerdo de derivación de responsabilidad

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 10 de diciembre de 2024

Un contribuyente fue declarado responsable solidario del pago de unas deudas tributarias por haber contribuido a ocultar bienes del deudor principal (artículo 42.2 a) de la LGT). En estos casos, el importe que se puede exigir al contribuyente es la menor de las siguientes cantidades: (i) el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o vender o (ii) el importe de la deuda derivada.

En esta resolución se analiza si la solicitud de una tasación pericial contradictoria (TPC) por el contribuyente para determinar el valor de los bienes ocultados (que opera como límite del alcance de su responsabilidad), suspende la ejecución del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria. El TEAC resuelve por reemisión a sus resoluciones de 30 de octubre de 2014 (R.G 120/2014 y 2579/2014), en las que concluyó que la presentación de la solicitud de TPC no determina la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad, pues tal suspensión únicamente está prevista para los actos administrativos de liquidación, en los que se lleva a cabo una cuantificación y determinación de la cuota tributaria e intereses de demora. Además, sostiene que la solicitud de TPC tampoco suspende el plazo para presentar reclamaciones económico-administrativas, por lo que ambos procedimientos se pueden llevar a cabo al mismo tiempo.

2.8 Procedimiento económico-administrativo. - El desfase temporal entre la notificación de la resolución del órgano económico-administrativo al interesado y a la Administración no se computa como plazo para su ejecución, salvo que sea deliberado

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 19 de julio de 2024

El artículo 150.7 de la LGT establece que cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de actuaciones, éstas se deben completar en el tiempo que reste desde el momento al que se retrotraen hasta la conclusión del plazo máximo de duración de las actuaciones de inspección, o en seis meses si este último plazo es mayor. El plazo comienza a contar desde que el órgano competente para ejecutar la resolución recibe el expediente. En relación con ello, se analiza si un desfase de 69 días entre la notificación de la resolución al interesado y al órgano encargado de la ejecución se debe considerar excesivo y, por tanto, imputable a la Administración, lo que implicaría tener en cuenta el tiempo de este retraso para el cómputo del referido plazo.

El TEAC resuelve atendiendo al criterio mantenido por la Audiencia Nacional en su sentencia de 17 de abril de 2024, contrario al criterio mantenido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 14 de marzo de 2024 (*newsletter* de abril 2024), y concluye que el desfase temporal de 69 días producido entre ambas notificaciones no se puede considerar excesivo, dado que (i) vino justificado porque, siendo un recurso de alzada, la resolución se remitió primero al TEAR, que la envió a la Oficina de Relación con los Tribunales; y además (ii) no se alega, ni se desprende del expediente, ninguna circunstancia que permita deducir que, con ese desfase, la Administración hubiera buscado deliberadamente obtener alguna ventaja, como podría ser realizar actuaciones previas que se pudieran considerar preparatorias de las que debía realizar en ejecución de la resolución.

3. Consultas

3.1 Impuesto sobre Sociedades. – La existencia de motivos económicos válidos no es un requisito 'sine qua non' para aplicar el régimen de neutralidad fiscal

Dirección General de Tributos. Resoluciones V0042-25, V0043-25, V0049-25 y V0050-25, de 22 de enero; V0018-25 y V0019-25, de 9 de enero; V0013-25, de 7 de enero; V2590-24, de 12 de diciembre; V2504-24, V2505-24, V2507-24 y V2511-24, de 10 de diciembre; V2494-24, de 9 de diciembre; V2442-24, de 4 de diciembre; y V2402-24, de 25 de noviembre

La DGT ha emitido nuevas resoluciones en las que se pronuncia sobre la aplicación del régimen de neutralidad a operaciones de reorganización y concluye de la siguiente forma:

(i) Por un lado, partiendo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, señala que los motivos económicos válidos no constituyen un requisito *sine qua non* para la aplicación del régimen especial, sino que su ausencia puede constituir una presunción de que la operación se puede haber realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal. Además, si el objetivo principal es obtener una ventaja fiscal espuria o ilegítima, procederá eliminar la referida ventaja, pero, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, su eliminación sólo se podrá hacer tras un análisis global del caso concreto, tal y como establece el TJUE.

En virtud de ello, en la resolución V2402-24, por ejemplo, concluye que una fusión enmarcada en un gran proyecto de simplificación societaria de un grupo, que genera un ahorro en los costes laborales y administrativos y mejoras operacionales, se podrá beneficiar del régimen especial, aunque haya una ventaja fiscal consistente en el ahorro de la tributación de los dividendos que se repartirían entre las entidades participantes en la fusión, si esta no se realizara. En sentido similar se pronuncia en la resolución V0050-25, relativa a una operación de escisión total en la que se pretende salvaguardar el patrimonio inmobiliario, si bien no se señala la existencia de una ventaja fiscal concreta.

(ii) Por otro lado, concluye que los siguientes motivos económicos, en relación con las operaciones que se citan a continuación, son válidos:

(a) Escisiones totales con el objetivo de (i) articular una sucesión ordenada en la dirección de las empresas, de manera que se asegure la continuidad familiar (V2442-24), (ii) permitir una gestión separada de la actividad, previniendo conflictos entre los socios y permitiendo a cada gestor tomar las decisiones de manera independiente sobre una parte del patrimonio (V2504-24); y (iii) separar los recursos financieros, la tesorería y las inversiones financieras excedentarias del riesgo del negocio industrial, facilitando la realización de operaciones en las que no sea necesario involucrar la totalidad del patrimonio empresarial y proporcionando una mayor transparencia en los balances (V0042-25).

(b) Escisión de rama de actividad para separar las actividades de extracción y de elaboración, tratamiento y transformación, lo que reforzará medidas de control de rentabilidad y eficiencia de cada una de ellas, reducirá la carga administrativa y facilitará la aplicación del régimen fiscal de la minería (V2590-24).

(c) Fusiones impropias inversas (V2494-24, V0015-25, V0019-25), impropias (V2505-24, V0013-25, V0018-25, V0043-25 y V0049-25), entre hermanas (V2511-24) o entre entidades con distintos socios (V2507-24), con los siguientes objetivos:

- Mantener el buen posicionamiento de la marca y aumentar el volumen de productos ofrecidos en el mercado.

- Racionalizar y reestructurar empresarial y económicamente en una misma sociedad la actividad, con el consiguiente ahorro de costes de administración, gestión, personal, cotizaciones sociales y dirección; mejorar la eficiencia económica y simplificar la estructura organizativa, evitando duplicidades; o reducir obligaciones formales, mercantiles y fiscales.

- Centralizar la toma de decisiones, los servicios de gestión, asesoramiento y dirección financiera; o la solicitud de subvenciones, para facilitar el cumplimiento de los requisitos que se exigen para su obtención.

- Mejorar la capacidad de negociación con entidades bancarias para conseguir y potenciar la capacidad financiera.

- Eliminar participaciones indirectas para evitar saldos cruzados entre sociedades que podrían llegar a ser difíciles de satisfacer.

En algunos de los casos analizados, las entidades absorbidas tenían créditos fiscales.

En cualquier caso, como es habitual, la DGT condiciona sus conclusiones a la información proporcionada por los consultantes, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

3.2 Impuesto sobre Sociedades. - No son deducibles los intereses de un préstamo participativo a partir del momento en que las sociedades formen parte de un mismo grupo

Dirección General de Tributos. Resolución V0048-25, de 22 de enero de 2025

Una entidad recibió un préstamo participativo de otra entidad que no formaba parte del mismo grupo de sociedades. En un ejercicio posterior ambas entidades pasaron a formar parte de un grupo y, en ese ejercicio, la prestataria contabilizó los intereses devengados hasta la fecha, que no habían sido contabilizados en ejercicios anteriores.

La DGT señala que los intereses serán deducibles en el ejercicio en que se contabilicen, siempre que de ello no derive una menor tributación respecto de la que hubiera resultado de imputar dichos gastos al ejercicio en que hubiera procedido su contabilización por aplicación del principio de devengo. A tal efecto, se deberá considerar la limitación legal a la deducibilidad de estos gastos. Además, a partir del momento en que la prestamista y la prestataria pasen a formar parte de un mismo grupo, las retribuciones (fijas y variables) tendrán la consideración de dividendos en la sociedad prestamista y de gasto no deducible en la prestataria, aun cuando las entidades no formaran parte de un grupo en el momento de formalización del préstamo.

3.3 Impuesto sobre Sociedades. - La base de retención del rendimiento de un cuenta-partícipe estará constituida por la contraprestación convenida entre las partes

Dirección General de Tributos. Resolución V0017-25, de 7 de enero de 2025

La entidad A es cuenta-partícipe en diversos contratos de cuentas en participación en los que B es la entidad gestora. La entidad gestora efectúa liquidaciones mensuales al cuenta-partícipe por el 50% de los resultados de la explotación del negocio. Las pérdidas o resultados negativos son abonados con cargo a los rendimientos positivos de los meses siguientes. Por tanto, en las liquidaciones recibidas por el cuenta-partícipe (A) se puede dar el supuesto de que el resultado del mes sea positivo, pero se compensen liquidaciones negativas de meses anteriores, resultando una liquidación a pagar por la diferencia, que será la cantidad que, de conformidad con el contrato, tenga obligación de satisfacer la entidad B a la entidad A.

La DGT concluye que la base de retención del pago a realizar al cuenta-partícipe estará constituida por el importe íntegro exigible, según la contraprestación convenida entre las partes. En consecuencia, la entidad B estará obligada a practicar retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del cuenta-partícipe A, sobre los rendimientos positivos del mes corriente minorados, en su caso, en los resultados negativos de meses anteriores; y esta retención se deberá practicar cuando los rendimientos sean exigibles según lo previsto en la escritura o en el contrato de cuenta en participación.

3.4 Impuesto sobre Sociedades. - Se analiza el tratamiento del beneficio operativo excedentario preconsolidación en el cálculo del gasto financiero deducible del grupo fiscal

Dirección General de Tributos. Resolución V0014-25, de 7 de enero de 2025

Un grupo constituido por una entidad dominante y una entidad dependiente tributa bajo el régimen de consolidación fiscal desde 2020. En periodos anteriores, la entidad dependiente tuvo gastos financieros netos inferiores al límite del 30% de su beneficio operativo, generando un beneficio operativo preconsolidación pendiente de utilizar en la deducción de los gastos financieros netos en el momento de constitución del grupo.

La DGT recuerda que, en el régimen de consolidación, el límite relativo a la deducibilidad de gastos financieros netos se referirá al grupo, por lo que los gastos financieros netos de este serán deducibles con el límite del mayor entre el 30% del beneficio operativo del grupo y un millón de euros. En el supuesto de que se superen dichos límites y existan gastos financieros netos del grupo no deducibles, estos se distribuirán, en el periodo impositivo de su generación, entre las entidades que, formando parte del grupo, sean excedentarias a nivel individual del gasto financiero neto respecto de su propio beneficio operativo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan; considerando además la regla residual para el supuesto de que los gastos financieros netos no deducibles del grupo sean superiores a todos los gastos financieros netos excedentarios sobre el 30% del beneficio operativo de cada entidad.

Por tanto, en el caso planteado, una vez realizada la distribución de los gastos financieros netos del grupo no deducibles, como la sociedad dependiente tiene pendiente de utilización un beneficio operativo de períodos impositivos anteriores a su incorporación al grupo, los gastos financieros netos atribuidos a dicha entidad serán deducibles hasta alcanzar el importe de dicho beneficio operativo pendiente.

3.5 Impuesto sobre Sociedades. - No se limitará la subrogación en las BIN de la entidad absorbida, si los socios no se dedujeron las pérdidas derivadas de su participación

Dirección General de Tributos. Resoluciones V0007-25, de 2 de enero de 2025, y V2398-24, de 25 de noviembre de 2024

Una entidad con BIN pendientes de compensación es absorbida por su socio único. Conforme al régimen especial de neutralidad fiscal, las BIN de la sociedad absorbida podrán ser compensadas por la sociedad absorbente, pero reducidas en la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a la participación y su valor fiscal. Según la DGT, el espíritu y finalidad de esta regla es evitar que una misma pérdida pueda ser compensada dos veces, lo que ocurriría si se permitiera el aprovechamiento de las BIN tanto en la entidad resultante de la fusión como en sede de los socios (bien a través del deterioro de las participaciones, bien con ocasión de las pérdidas puestas de manifiesto en su transmisión, siempre que unas y otras hubieran sido fiscalmente deducibles). Por tanto, la referida reducción de las BIN en las que se subroga la entidad absorbente no será aplicable cuando los socios no hayan aprovechado las pérdidas, con independencia de la literalidad de la norma.

3.6 Impuesto sobre Sociedades. - La ayuda recibida por el arrendatario para realizar obras de adaptación del local se imputará durante el período de arrendamiento

Dirección General de Tributos. Resolución V2518-24, de 10 de diciembre de 2024

Una entidad va a recibir una ayuda del propietario de un local del que es arrendataria para realizar obras sobre dicho local. Partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento es operativo, la DGT concluye que las ayudas monetarias recibidas se contabilizarán por el arrendatario con abono a una partida de ingresos a distribuir en varios ejercicios, que se irá imputando a resultados a lo largo del período de arrendamiento. A efectos del Impuesto sobre Sociedades se seguirá el mismo criterio.

3.7 Impuesto sobre Sociedades. – La condonación pactada en un acuerdo homologado judicialmente se puede calificar como quita a efectos de la exclusión a la limitación a la compensación de BIN

Dirección General de Tributos. Resolución V2392-24, de 25 de noviembre de 2024

El artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que la limitación a la compensación de BIN no es aplicable en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas que sean consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Además, las BIN que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe mínimo de 1 millón de euros establecido en dicho artículo 26 de la ley. La DGT aclara que las quitas a que se refiere este precepto no son solo las referidas en la normativa concursal, sino cualquier tipo de quita (remisión o liberación de la deuda por el acreedor al deudor). Por tanto, la citada exclusión a la limitación a la compensación de BIN incluye también las quitas derivadas de acuerdos transaccionales posteriormente homologados.

3.8 Impuesto sobre Sociedades. – Se analiza la imputación temporal de los ingresos derivados de la modificación de un convenio concursal

Dirección General de Tributos. Resolución V2351-24, de 14 de noviembre de 2024

Una sociedad ha recibido una propuesta de modificación del convenio concursal. Entre otras, se plantea que los créditos reconocidos en la lista definitiva de acreedores queden sometidos a una quita superior al 90% y que su pago se realice en un mes desde que adquiera firmeza la aprobación de la propuesta de modificación de convenio, previa renuncia y cancelación registral de las garantías hipotecarias.

De conformidad con la normativa contable, la renegociación de un pasivo se deberá evaluar en dos etapas: (i) en primer lugar, se analizará si se ha producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda, para lo que se descontarán los flujos de efectivo de la antigua y la nueva deuda empleando el tipo de interés inicial; (ii) posteriormente, si el cambio es sustancial, se registrará la baja de la deuda original y se reconocerá el nuevo pasivo por su valor razonable. La diferencia se presentará como un ingreso financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Según la DGT, como consecuencia de la quita superior al 90% se produciría un cambio sustancial en las condiciones del pasivo financiero originario, por lo que se deberá reconocer un ingreso financiero por la diferencia entre el pasivo financiero original y el nuevo pasivo por su valor razonable, sin perjuicio de los costes de transacción que puedan afectar a su importe.

Desde el punto de vista tributario, se deberá aplicar la regla especial de imputación temporal prevista en el artículo 11.13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (al ser ingresos correspondientes al registro contable de quitas y esperas que se realicen en el ámbito de la Ley Concursal). Conforme a esta regla, el resultado contable se corregirá mediante un ajuste positivo, por la parte del ingreso contable derivado de la extinción de parte de la deuda, en el ejercicio en que se registren los gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso. No obstante, si dicho ingreso fuera superior a los gastos financieros pendientes de registrar derivados de dicha deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.

3.9 Impuesto sobre Sociedades. - No existirá actividad económica de arrendamiento si se contrata a dos personas a media jornada

Dirección General de Tributos. Resolución V2329-24, de 8 de noviembre de 2024

Una sociedad está acogida al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda. La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que, para que se cumpla el requisito de existencia de una actividad económica, la entidad debe tener un trabajador a jornada completa. La DGT rechaza que este requisito se entienda cumplido mediante la contratación de dos personas a media jornada, aunque entre ambas hagan las horas de trabajo de una jornada completa.

3.10 IRPF. - La indemnización por incumplimiento de una cláusula de no competencia da lugar a una pérdida patrimonial que se integra en la base imponible general

Dirección General de Tributos. Resolución V0023-25, de 9 de enero de 2025

Tras el incumplimiento de una cláusula de no competencia por el vendedor de unas participaciones, se firmó un acuerdo transaccional entre las partes, en el que se establecía el pago por aquel de una indemnización por daños y perjuicios. La DGT señala que el pago de la indemnización da lugar a una pérdida patrimonial computable, dado que no es una liberalidad, está justificada y no procede de actos de consumo o del juego. Al no derivar de una transmisión (pues la obligación de indemnizar es la consecuencia del incumplimiento de la referida cláusula, lo que comporta un hecho autónomo e independiente de la ganancia o pérdida resultante de la transmisión de las participaciones), se integrará en la base imponible general.

3.11 IRPF. – Se analizan diversas cuestiones en relación con la tributación del 'carried interest'

Dirección General de Tributos. Resoluciones V2308-24 y V2309-24, de 7 de noviembre de 2024

La disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley del IRPF, relativa a los rendimientos del trabajo obtenidos por la gestión de fondos vinculados al emprendimiento, a la innovación y al desarrollo de la actividad económica (*carried interest*), establece que estos rendimientos se integrarán en el 50% de su importe en la base imponible del IRPF. La DGT ha emitido dos resoluciones en relación con la aplicación de este régimen y concluye de la siguiente forma:

(i) En primer lugar, niega su aplicación en el caso de los rendimientos recibidos por los empleados de una entidad residente en España, perteneciente a un grupo dedicado a la gestión de fondos de inversión, cuyos derechos de *carried interest* están referidos a un fondo constituido en Guernsey que invierte en sociedades operativas de distintos sectores y jurisdicciones (el socio colectivo del fondo -*general partner*- también está constituido en Guernsey). El *carried interest* se abona a través de una entidad de dicha jurisdicción en la que participan los empleados y socios del grupo. La DGT recuerda, a estos efectos, que Guernsey es una jurisdicción no cooperativa.

Si, como plantea la entidad, el sistema de distribución del *carried interest* a los empleados residentes en España se reestructura de manera que el pago lo reciban de un fondo de inversión alternativo de carácter cerrado constituido en Luxemburgo y gestionado por una entidad del grupo, se deberá analizar en qué entidades están otorgados los derechos económicos especiales de los que deriva la obtención de los rendimientos y si dichos derechos siguen procediendo directa o indirectamente de una entidad residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa. Es decir, si la reestructuración se limita a un mero cambio en la cadena de pago, sin que los derechos económicos especiales se vean realmente alterados, tampoco se podrá aplicar el referido régimen especial.

(ii) Por otro lado, acepta que este régimen se aplique a los rendimientos percibidos por administradores, gestores o empleados que han dejado de desempeñar sus cargos o funciones por cualquier causa (jubilación, despido o cese, invalidez o incapacidad), si se puede demostrar que remuneran la gestión llevada a cabo mientras desempeñaron sus funciones.

En ambos casos, la DGT advierte que se debe tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 13, 14, 15 y 16 de la LGT, referentes al principio de calificación, prohibición de la analogía, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación.

3.12 IVA. – La DGT emite varias resoluciones sobre el Reglamento Veri*factu

Dirección General de Tributos. Resoluciones V2653-24, de 27 de diciembre, V2638-24, de 26 de diciembre, y V2484-24, de 9 de diciembre

La DGT ha resuelto varias consultas en relación con el Reglamento Veri*factu y concluye del siguiente modo:

(i) En primer lugar, recuerda que las obligaciones de esta norma no son exigibles a los contribuyentes obligados al SII.

(ii) En relación con los contribuyentes acogidos al recargo de equivalencia, las obligaciones no serán aplicables respecto a las operaciones en las que no exista obligación de expedir factura, pero sí en los demás casos.

(iii) Por último, afirma que no se puede asegurar que los sujetos pasivos que utilicen hojas de cálculo no estén obligados por el reglamento. Se deberá atender a si las hojas de cálculo podrían constituir utilidades de procesamiento de datos y conservación que pueden implicar su consideración como Sistemas Informáticos de Facturación.

A fecha de evacuación de estas resoluciones ha concluido el trámite de consulta pública previa sobre la modificación del reglamento para, entre otras cuestiones, ampliar su plazo de entrada en vigor, sin que se haya iniciado el procedimiento de información y participación previo a su modificación.

3.13 IVA. - Desde el 1 de enero de 2025, los servicios de 'streaming' se localizan donde esté establecido el consumidor

Dirección General de Tributos. Resolución V2307-24, de 5 de noviembre de 2024

La DGT analiza la sujeción a IVA español de servicios relacionados con la organización de un congreso que se celebrará en el territorio de aplicación del impuesto y al que se podrá acudir tanto de manera presencial como *online* y, en relación con los servicios de *streaming* o transmisión en directo, concluye que, desde el 1 de enero de 2025, la prestación de estos servicios (aunque no tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica) se deberá entender localizada en el territorio de aplicación del Impuesto cuando su destinatario, empresario o profesional o consumidor final esté establecido en dicho territorio, atendiendo a la modificación de la Directiva del IVA llevada a cabo por la Directiva (UE) 2022/542 (que aún no ha sido traspuesta en la norma interna española).

3.14 IVA. - La transmisión de la totalidad de las participaciones de una entidad puede estar no sujeta a IVA

Dirección General de Tributos. Resolución V2207-24, de 14 de octubre de 2024

Se plantea la adquisición de las participaciones sociales de una entidad dedicada al arrendamiento de locales y cuyo principal activo es un inmueble.

La DGT confirma que la transmisión de participaciones, de estar sujeta a IVA, quedaría exenta salvo que fuera aplicable alguna de las excepciones a la exención previstas en la norma (en particular, cuando mediante la transmisión se hubiese pretendido eludir el pago

del impuesto correspondiente a la transmisión directa de los inmuebles). No obstante, también plantea que dicha transmisión podría estar no sujeta al amparo de lo dispuesto por el artículo 7. 1º de la Ley del IVA, si la totalidad de las participaciones de la entidad transmitida (operativa), comprende un conjunto de elementos materiales y humanos que, formando parte de su patrimonio empresarial o profesional, constituye una unidad económica autónoma.

3.15 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - Un impatriado tributa por obligación personal

Dirección General de Tributos. Resolución V2345-24, de 12 de noviembre de 2024

Los contribuyentes acogidos al régimen fiscal especial de desplazados a territorio español (impatriados) son residentes fiscales en España, sin perjuicio de la existencia de especialidades para determinar su tributación en el IRPF. Por tanto, según la DGT, tributarán por obligación personal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir, por todos los bienes que reciban con motivo de transmisiones sujetas al impuesto, con independencia del lugar en el que se encuentren, dentro o fuera de España. La normativa autonómica aplicable será la correspondiente a su residencia habitual durante el mayor número de días en el período de cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto.

3.16 Procedimiento tributario. – El representante legal de una entidad cuyo NIF se ha revocado puede acceder presencialmente a las notificaciones pendientes

Dirección General de Tributos. Resolución V2537-24, de 10 de diciembre de 2024

Como consecuencia de la revocación del NIF de una entidad, se revocó también su certificado digital. La administradora única de la entidad estaba interesada en rehabilitar de nuevo la empresa, pero para ello tenía que acceder a las notificaciones pendientes en la sede digital de la empresa, lo que no era posible por no tener certificado. Según la DGT, en este supuesto es posible la comparecencia personal de la representante legal (administradora única, en este caso) para la práctica de la notificación por medios no electrónicos y así regularizar la situación de la entidad.

4. Normativa

4.1 Se aprueba el valor de negociación del cuarto trimestre de 2024 para valores negociados

En el BOE del 28 de febrero de 2025 se publicó la Orden HAC/184/2025, de 25 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2024, a efectos de la declaración del Impuesto Sobre el Patrimonio de 2024 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas (modelo 198) del mismo ejercicio.

5. Otros

5.1 El pan común y el pan especial estarán sujetos al 4% de IVA

La DGT ha considerado tradicionalmente que la aplicación del tipo reducido del 4% quedaba restringida a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de las variedades comprendidas en la denominación de pan común; estando sujetas al 10% las variedades incluidas en la denominación de pan especial. No obstante, el Tribunal Supremo ha establecido, en su reciente sentencia de 15 de octubre de 2024, que esta diferencia de tributación (conforme con lo establecido en el artículo 91 de la ley del impuesto) se opone al principio de neutralidad del IVA, en su faceta de garantía de la libre competencia y a la doctrina del TJUE.

Por este motivo, la DGT ha aprobado la Resolución de 24 de febrero de 2025 (publicada en el BOE del 27 de febrero de 2025), en la que señala que el tipo del 4% será aplicable a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de todos los productos referidos en el Real Decreto 308/2019, de 26 de abril, por el que se aprueba la norma de calidad para el pan, así como a los productos que, respondiendo a la definición de pan común, pan especial o productos semielaborados referidos en dicho real decreto, hayan sido elaborados con harina exenta de gluten (de forma natural o mediante un tratamiento especial para reducir su contenido de gluten), o en el que la harina haya sido sustituida por otros ingredientes exentos de gluten de forma natural, aunque esos sean mayoritarios en su composición. Esta resolución tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos con efectos *ex tunc*, es decir, desde la entrada en vigor de la norma que interpreta, con los límites derivados del principio de confianza legítima.

GARRIGUES

Departamento Tributario

Síguenos en:

Blog

GARRIGUES

Esta publicación contiene información de carácter general,
sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3

28001 Madrid España

T +34 91 514 52 00 - **F** +34 91 399 24 08

garrigues.com