

SELECCIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

(Del 1 al 15 de mayo de 2025)

- Tribunal Económico-Administrativo Central
- Dirección General de Tributos

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL –GUÍA–

El TEAC da la razón a la Administración en cuanto al ámbito temporal de aplicación del art. 117.1.c) LGT tras su modificación por el RDL 13/2022

Procedimiento de gestión. Ámbito temporal del art. 117.1.c) LGT tras su nueva redacción.

Se trata de determinar cuál es la normativa procedimental aplicable a un procedimiento de gestión tributaria iniciado tras la entrada en vigor de la nueva redacción del art. 117.1.c) Ley 58/2003 (LGT), cuando dicho procedimiento se refiere a un período impositivo anterior a dicha entrada en vigor (en este caso, IS 2019). La nueva redacción del art.117.1.c) tiene una naturaleza procedimental, pues no regula el contenido material del tributo ni modifica los requisitos sustantivos exigidos para aplicar un régimen fiscal especial, sino que determina qué órgano es competente y bajo qué procedimiento debe verificarse su procedencia. Las normas procedimentales se rigen por el principio de aplicación inmediata a los procedimientos iniciados tras su entrada en vigor. Por ello, la nueva redacción de la norma procedimental debe aplicarse a todos los procedimientos iniciados desde su entrada en vigor, aunque se refieran a ejercicios anteriores, como IS 2019.

(TEAC, de 22-04-2025, RG 5274/2024)

Aplicación de la deducción por trabajador activo con discapacidad cuando el reconocimiento se produce durante el ejercicio fiscal

IRPF. Rendimientos de trabajo. Gastos deducibles. Otros gastos. Incremento para personas con discapacidad que sean trabajadores activos. Reconocimiento del grado de discapacidad durante el año natural.

El reconocimiento del grado de discapacidad se produce en algún momento durante el año natural, es decir, después del inicio del período impositivo pero antes del devengo del impuesto (31 de diciembre). Se discute si el importe de la deducción debe prorratearse en función del número de días del año durante los cuales la persona ostenta oficialmente la condición de trabajador activo con discapacidad, o si, por el contrario, debe aplicarse íntegramente a los rendimientos del trabajo obtenidos desde la fecha de efectos reconocida para la discapacidad. La deducción adicional por rendimientos del trabajo de 3.500 € o 7.750 €, del art. 19.2.f) de la Ley del IRPF, no debe prorratearse cuando el reconocimiento de la discapacidad surte efectos durante el período impositivo. Esta minoración debe aplicarse íntegramente a los rendimientos del trabajo obtenidos como trabajador activo con discapacidad desde la fecha de efectos reconocida, pero no puede aplicarse a otros rendimientos laborales distintos que el contribuyente haya podido percibir en el mismo ejercicio.

(TEAC, de 22-04-2025, RG 1351/2024)





Simulación de operaciones entre entidades vinculadas: carga de la prueba y sanción impuesta en el IS

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. Simulación. Medios de prueba. Carga de la prueba. Procedimiento sancionador. Sanciones.

La Administración considera que las operaciones realizadas entre XZ y JK no reflejan una realidad económica, sino que están diseñadas artificialmente para reducir la carga tributaria de XZ, aprovechando las bases imponibles negativas (BINs) generadas por JK en ejercicios anteriores que ya estaban prescritos. El TEAC, al valorar los indicios aportados por la Inspección, concluye que estos forman una presunción razonable de simulación.

El TEAC considera que el elemento objetivo de la infracción está acreditado, ya que XZ dejó de ingresar parte de la deuda tributaria al deducir gastos provenientes de operaciones simuladas y no justificadas. El TEAC concluye que se ha acreditado el elemento subjetivo de la sanción, evidenciando que la conducta de XZ fue culposa. XZ argumenta que la base de la sanción debería calcularse considerando una regularización conjunta con JK, para que el perjuicio fiscal fuera nulo por compensación entre las cantidades declaradas y deducidas entre ambas entidades. El TEAC rechaza esta alegación, invocando el principio de personalidad de las sanciones, que establece que las sanciones deben aplicarse solo a la conducta específica de cada sujeto pasivo.

(TEAC, de 19-07-2024, RG 1600/2024)

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS –GUÍA–

Bloqueo de bonos rusos: imposibilidad de computar rendimientos del capital mobiliario en IRPF

IRPF. Rendimientos del capital mobiliario. Cesión a terceros de capitales propios. Bonos rusos bloqueados.

El contribuyente es titular de bonos rusos que, debido a las sanciones impuestas por la Unión Europea y otros organismos internacionales en respuesta a la invasión de Ucrania por parte de Rusia, están bloqueados. Esta situación ha llevado a que no pueda transmitir esos bonos ni recibir el importe correspondiente a los mismos, a pesar de que los bonos hayan llegado a su fecha de vencimiento. A pesar de la situación excepcional, la normativa del IRPF no permite considerar que haya un rendimiento del capital mobiliario negativo. Esto se debe a que, según la imputación temporal del art. 14.1 de la Ley IRPF, el rendimiento solo se computa cuando es exigible, lo que no ocurre en este caso dado el bloqueo de los bonos y la retención de los pagos como consecuencia de las sanciones. La retención de los pagos por las entidades intermediarias, en cumplimiento de las sanciones, tampoco genera un rendimiento que pueda ser contabilizado para efectos fiscales.

(DGT, de 05-02-2025, V0106/2025)

Modificación de la base imponible del IVA en el procedimiento concursal especial para microempresas

IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Procedimiento especial para microempresas.

La Ley 16/2022, de 5 de septiembre, introdujo un procedimiento especial para microempresas en el TRLCon, en un esfuerzo por facilitar la resolución de las insolvencias en pequeñas empresas. La referencia al “auto de declaración de concurso” en el art. 80.Tres Ley IVA -modificación de la base imponible- debe considerarse, en el caso de las microempresas, como una referencia al “auto de apertura” del procedimiento especial, ya que ambos sirven como un acto formal de inicio de los procedimientos de insolvencia. Y la modificación de la base imponible en estos casos no podrá hacerse después de tres meses desde la publicación de dicho auto de apertura en el registro público concursal.

(DGT, de 03-02-2025, V0080/2025)





Tratamiento en IVA de los servicios de abogacía prestados tras la jubilación y la baja censal

IVA. Hecho imponible. Prestaciones de servicios. Devengo. Modificación de la base imponible. Alteración del precio. Gestión. Actividad después de la jubilación y baja censal.

Un abogado, persona física, se ha jubilado como funcionario en marzo de 2024 y, en esa misma fecha, ha causado baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. No obstante, tras su jubilación y baja censal, continúa con determinadas actuaciones relacionadas con su anterior actividad profesional. Mantiene su condición de sujeto pasivo del IVA respecto de los ingresos posteriores por servicios prestados con anterioridad y la finalización de asuntos profesionales aún en curso tras su cese declarado. Por ello, deberá emitir factura con IVA correspondiente al devengo del servicio, rectificar las facturas iniciales si la base imponible provisional difiere del precio definitivo, volver a darse de alta en el censo, si realiza nuevas operaciones sujetas al impuesto tras su baja y presentar autoliquidaciones del IVA (modelo 303) por los periodos en los que se devengue el impuesto, incluso si ya se había declarado el cese.

(DGT, de 03-02-2025, V0077/2025)

IVA aplicable a un psicoterapeuta británico residente en España que presta sus servicios mediante videoconferencia a clientes en Reino Unido

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Psicoterapia por videoconferencia a clientes de fuera de España. Exenciones en operaciones interiores. Servicios de asistencia sanitaria.

Los servicios de psicoterapia prestados por videoconferencia no se consideran electrónicos, ya que internet actúa únicamente como medio de comunicación. La prestación es personal y directa, en tiempo real, lo que los distingue de los servicios digitales automatizados (como plataformas de enseñanza en línea o contenidos descargables). Cuando el cliente no es empresario ni profesional, y el psicoterapeuta presta los servicios desde España, en principio, los servicios se localizan en España y tributan en el IVA español. Como excepción, el artículo 69.Dos de la Ley IVA establece que determinados servicios prestados a particulares no se entienden realizados en España, si el cliente reside fuera de la UE, como es el caso del Reino Unido. Entre estos servicios excepcionados se incluyen los de asesoramiento, consultoría y similares. Sin embargo, la DGT señala que los servicios de psicoterapia no encajan automáticamente en esta categoría, aunque puedan tener elementos de asesoramiento. Por tanto, la regla de excepción del artículo 69.Dos.d) no se aplica directamente a los servicios descritos.

Los servicios de psicoterapia estarán exentos de IVA en España solo si son prestados por un psicólogo titulado oficialmente y tienen una finalidad clara de tratamiento, diagnóstico o prevención de enfermedades mentales o emocionales.

(DGT, de 03-02-2025, V0068/2025)

Gastos financieros pendientes de deducir en IS tras aportación de rama de actividad y ante renuncia al régimen de consolidación fiscal

IS. Régimen especiales. Régimen de consolidación fiscal. Aportación no dineraria. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Gastos financieros pendientes de deducción.

La sociedad dominante de un grupo tributa bajo el régimen de consolidación fiscal. El grupo realiza actividades de promoción inmobiliaria, arrendamiento de inmuebles, explotación de aparcamientos y construcción. Con el tiempo, estas actividades fueron siendo trasladadas a filiales, convirtiendo a X en una sociedad holding. En 2018, se culminó este proceso mediante la aportación de la rama de arrendamiento de inmuebles a la sociedad Y, participada íntegramente por X. Esta operación se acogió al régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales. Entre 2012 y 2016, el grupo generó una importante cantidad de gastos financieros netos no deducidos debido a las restricciones impuestas por el art. 16 de la Ley 27/2014 (Ley IS), cuando X aún desarrollaba direc-





tamente la actividad de arrendamiento. Estos gastos quedaron pendientes de deducción. Los gastos financieros netos pendientes generados por la entidad X, vinculados a la rama patrimonial transmitida a la entidad Y, pueden ser asumidos y deducidos por Y, al haberse subrogado esta última en los derechos y obligaciones fiscales correspondientes, en virtud del régimen especial de reestructuración y la sucesión universal.

(DGT, de 17-03-2025, V0289/2025)

BINs acumuladas pendientes de compensar en caso de disolución de algunas filiales de un grupo de consolidación fiscal

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. Regímenes especiales. Consolidación fiscal.

La entidad A, dominante de un grupo de consolidación fiscal, está considerando la disolución de algunas de sus sociedades filiales debido a la previsión de que no realizarán actividad económica en los próximos años. El grupo tiene bases imponibles negativas acumuladas, mientras que las filiales tienen bases imponibles negativas previas a su integración en el grupo. La base imponible del grupo se determina sumando las bases imponibles individuales de las entidades del grupo, pero las bases imponibles negativas que la entidad disuelta dejó en el grupo, estas no podrán ser trasladadas al grupo fiscal tras su extinción. En resumen, la disolución de las filiales no afectaría a las bases imponibles negativas consolidadas del grupo fiscal, pero las bases negativas de las sociedades disueltas no podrían ser compensadas en ejercicios futuros por el grupo fiscal. Por otro lado, una entidad inactiva podría seguir formando parte del grupo fiscal, siempre que cumpla con los requisitos para ser considerada dependiente bajo el régimen de consolidación fiscal.

(DGT, de 20-03-2025, V0363/2025)

Limitación a la compensación de BINs tras la adquisición de entidades inactivas y consecuencias en los procesos de fusión

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. Limitación.

En febrero de 2022, la entidad T adquiere el 100% del capital social de la entidad B, la cual tenía BINs generadas entre 2007-2013 y en 2020. Para que opere la limitación, debe cumplirse alguna de las circunstancias del art. 26.4.c) Ley IS -no realizar actividad económica-. La entidad B arrendaba un inmueble pero sin personal contratado, lo que indica que no desarrollaba una actividad económica. Así, se cumple también la circunstancia del ordinal 1º de la letra c) del art. 26.4 de la LIS. Por ello, al concurrir los requisitos la entidad B no podrá compensar las BINs generadas antes de su adquisición en 2022. Posteriormente, al producirse una fusión por absorción de B por parte de la entidad A, se aplica el art. 84 de la LIS sobre subrogación tributaria. Por tanto, la entidad A se subroga en la limitación, y tampoco podrá compensar las BINs de B generadas antes de la adquisición.

(DGT, de 03-02-2025, V0056/2025)

El límite de que las cuotas resultantes de la aplicación de las Tarifas del IAE no podrán superar el 15 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad, no está referido a contribuyentes en particular, sino a sectores económicos en general

IAE. Cuota de tarifa. Límite del 15 por ciento del beneficio medio presunto previsto.

Una sociedad por la actividad de promoción inmobiliaria ha tenido resultados negativos en los dos últimos ejercicios, aunque ha superado la facturación de 1.000.000€ en el ejercicio 2024. El IAE, a diferencia del Impuesto sobre Sociedades, no grava el rendimiento o el beneficio obtenido por la realización de una actividad económica, sino que grava el mero ejercicio en territorio español de una actividad económica. El hecho imponible del IAE se realiza con independencia de que en la concreta actividad económica





se obtengan beneficios, del mayor o menor importe de los mismos, e incluso en el caso de que se obtengan pérdidas. El límite que establece la base cuarta del art. 85.1 del TRLRHL, en el sentido de que las cuotas resultantes de la aplicación de las Tarifas no podrán exceder del 15 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad gravada, no está referido a los datos reales, subjetivos, que respecto al beneficio derivado de la actividad obtiene cada contribuyente en particular, sino que debe entenderse aplicable a los sectores económicos en general. Antes bien, se concreta en una estimación y objetivación de cuál sea el beneficio medio de cada sector de actividad entendido en su conjunto. De acuerdo con los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad el referido tope máximo del 15 por ciento es un límite fijado para un impuesto, el IAE, que es objetivo y real, de modo que, además, lejos de todo subjetivismo individualizado, ese 15% de referencia no puede ser aplicado a cada concreto contribuyente sino a sectores económicos en general, de forma que un sujeto pasivo que realice una o varias actividades gravadas por el impuesto quedará sujeto al mismo y deberá matricularse y tributar por las referidas actividades con independencia de que las mismas le reporten o no beneficios.

(DGT, de 20-03-2025, V0410/2025)