

SELECCIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

(Del 1 al 15 de julio de 2025)

- Tribunal Económico-Administrativo Central
- Dirección General de Tributos

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL –GUÍA–

El TEAC especifica que las notificaciones electrónicas son válidas si se hacen a entidades extranjeras y, por otro lado, también son válidas a pesar de haberse designado un domicilio físico

Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica. Entidad no residente. Domicilio físico designado.

Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española sí tienen obligación de relacionarse electrónicamente con la AEAT. En este sentido, se hace necesario precisar que tal obligación de relacionarse electrónicamente con la AEAT se concreta en la utilización del sistema de dirección electrónica habilitada por previsión expresa del art. 2 del RD 1363/2010.

La entidad reclamante alegaba que la notificación debía realizarse en el domicilio profesional indicado en su declaración censal. Sin embargo, la doctrina del TEAC es clara: en procedimientos iniciados de oficio, la Administración puede notificar indistintamente al obligado tributario o a su representante, sin necesidad de atender a un domicilio físico designado, y sin que exista prelación alguna entre las formas de notificación. En consecuencia, el TEAC concluye que la entidad recurrente, al tener la forma jurídica y características previstas en la normativa, estaba obligada a recibir notificaciones electrónicas a través del sistema DEH, con independencia del domicilio físico que hubiera designado.

(TEAC, de 31-03-2025, RG 547/2022)

Una entidad vinculada o agente dependiente es un establecimiento permanente a efectos de la devolución de IVA a no establecidos

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. Entidad vinculada o agente dependiente en el TAI.

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, el concepto de “establecimiento permanente” exige un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada de medios humanos y técnicos. Aunque no se exige que dichos medios sean propios, en caso de que pertenezcan a otra entidad, se requiere que pueda disponer de esos medios humanos y técnicos como si fueran propios. Así sucederá cuando la entidad que es propietaria de los medios no sea responsable de ellos y no realice las prestaciones por su cuenta y riesgo. La circunstancia de que ambas entidades estén vinculadas por pertenecer al mismo grupo no determina, por sí sola, la calificación de establecimiento permanente, debiendo realizarse dicha calificación a la luz de la realidad económica y mercantil.

(TEAC, de 25-04-2025, RG 4903/2024)

En IRNR no procede la aplicación de las reducciones del IRPF

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. No aplicación de las reducciones del IRPF.

Del art. 24 LIRNR deriva que la remisión a las normas del IRPF se hace excluyendo expresamente la aplicación de las reducciones. Es decir, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin me-





diación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado conforme a lo dispuesto en la Ley IRPF, sin que sean de aplicación las reducciones. Y tratándose de contribuyentes residentes en otro estado miembro de la Unión Europea se permiten deducir los gastos previstos en la Ley IRPF, previa acreditación de la relación directa con los rendimientos obtenidos en España y el vínculo económico directo. Por ello, no procede la reducción de pensiones compensatorias porque en la regulación del IRPF no se configuran como gastos deducibles sino como reducciones.

(TEAC, de 31-03-2025, RG 6593/2021)

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS –GUÍA–

Exención por reinversión en vivienda habitual en caso de destinarla a alquiler vacacional a través de Airbnb o Booking

IRPF. Ganancias patrimoniales. Ganancias exentas. Exención por reinversión. Vivienda habitual. Circunstancias que no necesariamente exigen el cambio de domicilio. Teletrabajo. Alquiler vacacional.

El contribuyente vende su vivienda habitual -en la que ha residido más de tres años- y reinvierte el importe total en una nueva vivienda ubicada en otra comunidad autónoma, porque pretende cambiar de vivienda desde que se le ha concedido la posibilidad de teletrabajar. Esta reinversión pretende acogerse a la exención del art. 38 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Para que la reinversión esté exenta la vivienda transmitida y la adquirida deben ser consideradas viviendas habituales. Una vivienda podrá ser considerada habitual aunque no se cumpla el plazo de tres años si concurren circunstancias justificadas como traslado laboral, separación matrimonial, obtención de empleo y otras análogas que exijan “necesariamente” el cambio de domicilio. Si se justifica la necesidad del traslado se mantiene la consideración de vivienda habitual, no se pierde la exención por reinversión y no procede regularización fiscal. Si no se justifica, se pierde la exención y el contribuyente deberá presentar una autoliquidación complementaria correspondiente al ejercicio en el que se generó la ganancia patrimonial, con inclusión de intereses de demora.

El contribuyente se plantea destinar su actual vivienda habitual al alquiler vacacional mediante plataformas como Airbnb o Booking. Para que un inmueble mantenga la consideración de vivienda habitual, debe seguir siendo residencia efectiva y permanente del contribuyente y utilizado con carácter exclusivo como domicilio personal. El alquiler vacacional, por su naturaleza temporal y su afectación a terceras personas, interrumpe el uso continuado y permanente, lo que provoca la pérdida automática de la consideración de vivienda habitual, con las consecuencias fiscales que ello conlleva.

(DGT, de 01-04-2025, V0602/2025)

Valoración de inmuebles situados en el extranjero a efectos del modelo 720

Procedimiento de gestión. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720. Valoración de inmuebles situados en el extranjero.

La obligación de declarar inmuebles en el extranjero recae sobre personas físicas y jurídicas residentes en España, así como determinados establecimientos permanentes. La información debe referirse a la situación a 31 de diciembre de cada año. Y se debe informar sobre: identificación y tipología del inmueble, ubicación detallada (país, ciudad, calle, número), fecha de adquisición y valor de adquisición. Adquisiciones onerosas: el art. 35 de la Ley IRPF establece que el valor de adquisición incluirá el importe real efectivamente pagado en la compra, el coste de las inversiones y mejoras realizadas posteriormente, los gastos y tributos inherentes a la adquisición, como notaría, registro o impuestos (por ejemplo, IVA o ITP), excepto intereses. Y se deben restar las amortizaciones aplicadas, en su caso. Adquisiciones lucrativas: el art. 36 dispone que el valor de adquisición será el que resulte de aplicar las reglas del ISD, siempre que no exceda del valor de mercado. Si el inmueble procede de un pacto sucesorio y se transmite antes





de cinco años desde la adquisición o fallecimiento del causante, el transmitente hereda el valor y fecha de adquisición del causante. En donaciones, el donatario se subroga en el valor y fecha del donante. Por último, si el inmueble fue adquirido en una moneda distinta del euro, el valor debe ser convertido a euros aplicando el tipo de cambio oficial del Banco Central Europeo (BCE) vigente a 31 de diciembre del ejercicio correspondiente.

(DGT, de 01-04-2025, V0614/2025)

La DGT especifica si se ha de presentar el modelo 720 respecto de un inmueble en el extranjero que está en fase de construcción

Procedimiento de gestión. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720. Inmueble en fase de construcción.

Un contribuyente ha realizado en 2024 una serie de pagos anticipados a una promotora inmobiliaria para la adquisición de una vivienda situada en un país extranjero. Este inmueble aún se encuentra en fase de construcción, y su entrega está prevista para el año 2026. Dado que el inmueble aún no ha sido entregado y por tanto no se ha adquirido la titularidad del mismo, no se cumple el supuesto de hecho que activa la obligación de informar en el modelo 720. Es decir, mientras no se haya perfeccionado la compraventa o se haya adquirido algún derecho real sobre el inmueble (como propiedad, nuda propiedad, usufructo, etc.), no procede presentar la declaración informativa por dicho bien.

(DGT, de 01-04-2025, V0615/2025)

Cómo realizar el cálculo del saldo medio del último trimestre para el modelo 720 si la cuenta bancaria se ha abierto después del 1 de octubre

Procedimiento de gestión. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720. Cuentas bancarias. Cálculo del saldo medio del último trimestre.

El art. 42 bis del RD 1065/2007 (RGAT) establece que debe informarse del saldo medio del último trimestre del año natural respecto a las cuentas bancarias situadas en el extranjero de las que el contribuyente sea titular, autorizado, beneficiario o tenga poder de disposición. El problema surge cuando una cuenta bancaria se abre durante el último trimestre del año, es decir, entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre. En este caso, el contribuyente no ha mantenido la cuenta durante todo el trimestre, por lo que calcular el saldo medio tomando los tres meses completos (octubre, noviembre y diciembre) podría no reflejar adecuadamente la realidad económica de dicha cuenta. En este caso, si la cuenta fue abierta en cualquier momento del último trimestre del año, distinto al 1 de octubre, el saldo medio a declarar no debe calcularse desde el 1 de octubre, sino desde la fecha efectiva de apertura de la cuenta hasta el 31 de diciembre.

(DGT, de 08-04-2025, V0630/2025)

DGT: los automóviles a cuantificar en el IAE serán todos los que estén afectos a la actividad de alquiler de vehículos y de los que disponga el titular por cualquier clase de título, no solo propiedad

IAE. Tarifas. Clasificación de actividades. Alquiler de automóviles sin conductor. Cuota. Elementos tributarios: número de vehículos.

El contribuyente dado de alta en el Epígrafe 854.1 "Alquiler de automóviles sin conductor", de la Secc. 1.ª de las Tarifas dispone de vehículos destinados al alquiler mediante varios regímenes: propiedad, leasing, renting de larga duración y también arrendamiento, en las épocas de más demanda, para subarrendar. En el cómputo de los vehículos objeto de las actividades de alquiler, hay que





tener en cuenta la totalidad de vehículos que estén afectos a la actividad desarrollada por dicho sujeto pasivo, y ello con independencia de que los vehículos sean de su propiedad o tenga cedido su uso por arrendamiento, leasing o cualquier otro tipo de contrato. El hecho de que el titular de la actividad no sea el propietario de alguno de dichos elementos no le exime de la obligación de tributar por el mismo si, por cualquier clase de título, dispone de él y lo afecta a la actividad. Los automóviles a tener en cuenta a la hora de cuantificar el impuesto serán los que en la fecha del devengo del impuesto estén afectos a la actividad de alquiler, esto es, el 1 de enero o el día en que se inicie la actividad, en los supuestos en los que el período impositivo no coincida con el año natural por tratarse del comienzo del ejercicio de la actividad. Variaciones. Cuando se produzcan oscilaciones en más o menos superiores al veinte por ciento de los elementos tributarios, en este caso de los vehículos de alquiler, de acuerdo con la regla 14ª.2 de la Instrucción, los sujetos pasivos tendrán la obligación de presentar la correspondiente declaración de variación en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación. Dicha variación surtirá efectos en el período impositivo siguiente a aquel en que se produzca.

(DGT, de 21-04-2025, V0727/2025)

La DGT aclara las normas de circulación de las expediciones comerciales de los productos sensibles (gases licuados y líquidos inflamables) salidos de fábrica de hidrocarburos

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Normas de circulación de las expediciones comerciales de los productos salidos de fábrica de hidrocarburos. Productos sensibles y no sensibles.

Una empresa inscrita como fábrica de hidrocarburos se dedica a la adquisición y comercialización de gases licuados y líquidos inflamables de diferentes características. Uno de dichos productos está clasificado en el código de NC 2710.12.25, (otros aceites ligeros) el cual está destinado a consumidores finales, siendo transportado en bidones (que pueden ser de 30 y 220 litros), garrafas tipo botella (de 12 y 61 litros), isotanques que no están integrados en el medio de transporte (35.000 litros), o en cisternas, tanques u otros continentes integrados en el camión que realiza el transporte. De acuerdo con el art. 49.1.c) Ley II.EE y el art. 116 bis Rgto II.EE, los envíos realizados sin otro envase que la cisterna, tanque o continente similar integrado en el medio de transporte son movimientos comerciales al por mayor, pero no excluye que otros movimientos, que no encajen con esa descripción, también se consideren movimientos al por mayor. Cuando los envíos del producto clasificado en el código de la NC 2710.12.25 se realicen en grandes cantidades a un mismo destinatario, ya sea contenido en bidones (30 ó 220 litros), garrafas tipo botella (12 ó 61 litros), o isotanques que no están integrados en el medio de transporte (35.000 litros), este Centro Directivo considera que tendrán la consideración de movimientos comerciales al por mayor y en tales circunstancias tendrá la consideración de producto “sensible” de la Tarifa 2ª del art. 50 Ley II.EE.

(DGT, de 30-04-2025, V0768/2025)

Es el Ayuntamiento exactor de la tasa el competente para determinar en su ordenanza fiscal si la superficie plana de la valla instalada en el edificio privado puede ser objeto de gravamen en la tasa por ocupación del dominio público

Tasas. Tasas por la ocupación del subsuelo, suelo y vuelo de las vías públicas. Vallas publicitarias. Cuantificación.

Entre los supuestos relacionados en el art. 20.3 TRLRHL, como supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, se encuentra la instalación de vallas publicitarias. Es evidente que, si la valla se instala sobre un suelo de dominio público, eso constituye una utilización privativa o un aprovechamiento especial del dominio público local, realizándose el hecho imponible de la tasa. También en el caso de que la valla, aunque se instale sobre la fachada de un edificio privado, parte de su superficie sobresalga de la fachada, en cuyo caso se produce el hecho imponible de la tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del vuelo del dominio público local. La ley no establece un método concreto de cuantificación de la tasa, limitándose a señalar en el art. 24.1.a) TRLHL, que, como regla general, el importe de la tasa se determinará tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de





dominio público, por lo que será la ordenanza fiscal y preceptivo informe técnico-económico los que determinen los elementos o parámetros que definan en cada caso el valor de mercado de la utilidad derivada de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local y determinen el importe de la tasa, siendo la Administración exactora de la tasa la competente para determinar si la superficie plana de la valla puede ser objeto de gravamen o si deben tomarse o no los metros cuadrados de dicha superficie plana a los efectos de determinar el importe de la tasa.

(DGT, de 30-04-2025, V0728/2025)

Impuesto sobre los envases de plástico: Si el sujeto acredita que la configuración objetiva y diseño del envase es reutilizable por cualquier medio de prueba admitida en Derecho quedará al margen del impuesto

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Hecho imponible. Bolas de plástico para contener juguetes.

Se considera que los envases son no reutilizables cuando no han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados. Por tanto, el hecho de que un envase sea o no reutilizable no depende de la voluntad o comportamiento del sujeto que se sirve de él, sino de su configuración objetiva. Los contribuyentes del impuesto podrán acreditar dicha condición con cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluido la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello. Por tanto, las bolas de plástico forman parte del ámbito objetivo del Impuesto, quedando en consecuencia sujeta al mismo la fabricación, la adquisición intracomunitaria, la importación y en su caso la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de dichos productos, salvo que tenga la condición de reutilizables.

(DGT, de 08-04-2025, V0632/2025)

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Hecho imponible. Jerricanes de plástico para el transporte y almacenamiento de líquidos.

Se considera que los envases son no reutilizables cuando no han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados. Por tanto, el hecho de que un envase sea o no reutilizable no depende de la voluntad o comportamiento del sujeto que se sirve de él, sino de su configuración objetiva. Los contribuyentes del impuesto podrán acreditar dicha condición con cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluido la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello. Por consiguiente, le corresponde valorar los medios de prueba aportados por la consultante a los órganos de aplicación de los tributos, careciendo este Centro Directivo de las facultades necesarias para determinar la validez y suficiencia.

(DGT, de 08-04-2025, V0633/2025)

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Devolución. Mermas resultantes de la fabricación de embalajes para el sector hortofrutícola.

Una entidad que fabrica embalajes para el sector hortofrutícola, adquiere material semielaborado de plástico de una empresa portuguesa, en concreto adquiere bobinas de polipropileno que emplea en la elaboración de cubre cajas y embalajes para espárragos, aunque parte del mismo se desecha y no es utilizado en la elaboración de sus productos, ya que son trozos que sobran al realizar el troquelado y se recicla por una empresa externa que gestiona esos desechos. El material de plástico que recibe la empresa está incluido en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Respecto de las pérdidas producidas en el proceso de fabricación de envases a partir de los productos semielaborados, esta Dirección General se ha pronunciado en diversas ocasiones [Vid., Consulta V1929/2024] en el sentido de que por dichas mermas, la empresa podrá solicitar la devolución del impuesto, devolución que está condicionada a que se pruebe efectivamente que los productos adquiridos no han sido destinados a la obtención de envases, y a que se acredite el pago del impuesto.

(DGT, de 08-04-2025, V0637/2025)