

SELECCIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

(Del 1 al 15 de marzo de 2025)

- Tribunal Económico-Administrativo Central
- Dirección General de Tributos

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL –GUÍA–

Forma de cálculo proporcional de los rendimientos del art. 7 p) de la Ley IRPF devengados durante los días de estancia en el extranjero que no son retribuciones específicas

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Cálculo del importe exento. Retribuciones no específicas. Contrato inferior al año. Varios pagadores.

A efectos de realizar el cálculo proporcional de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas, se tomará en el denominador el número total de días del año en el caso de que durante todo el año natural haya existido relación de ajenidad con el pagador de los citados rendimientos. En caso contrario, se deberá atender al tiempo de prestación del servicio con el citado pagador durante el período impositivo analizado. En el caso de que el contribuyente hubiera mantenido dos o más relaciones de dependencia o ajenidad en el período impositivo, el cálculo de la exención correspondiente a las retribuciones no específicas se realizará individualmente para cada uno de los pagadores en cuya relación de dependencia o ajenidad se haya producido desplazamiento al extranjero, teniendo en cuenta las retribuciones por él abonadas así como el tiempo de vigencia, en cada período impositivo, de cada relación de dependencia o ajenidad, sin perjuicio de la aplicación agregada del límite cuantitativo de 60.100 euros.

(TEAC, de 19-07-2024, RG 8685/2023)

Se puede aplicar el tipo reducido por entidad de nueva creación, aunque la entidad haya formado parte de un grupo, si a la fecha del devengo del IS, ya no forma parte

IS. Tipo impositivo. Tipo reducido aplicable a entidades de nueva creación. Formar parte de un grupo de entidades. Fecha de devengo.

La Inspección Tributaria determinó que una empresa no podía acogerse al tipo reducido del IS en el momento de su constitución porque formaba parte de un grupo mercantil. No obstante, según el TEAC la clave para determinar si una entidad de nueva creación puede beneficiarse del tipo reducido del IS radica en el momento del devengo del tributo. El devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y se configura la obligación tributaria principal. El impuesto se devenga el último día del período impositivo, es decir, al cierre del ejercicio fiscal. Por ello, parece adecuado entender que la entidad puede ser considerada de nueva creación si no forma parte de un grupo a cierre del ejercicio de su constitución (aun cuando lo formase en el momento de la creación), que es cuando se devenga el impuesto, y cuando con carácter general se determinan las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria.

(TEAC, de 12-12-2024, RG 4356/2023)

De acuerdo con el TEAC en situaciones de doble vinculación en OV en IS es adecuado aplicar el método del coste incrementado

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. Supuesto de doble vinculación. Método del coste incrementado.

En los supuestos de doble vinculación en los que el socio persona física presta servicios profesionales a la sociedad en la que participa mayoritariamente y de la que es administrador, y esta, a su vez, presta los mismos servicios a otra entidad vinculada y a terceros, el método del coste incrementado estará correctamente utilizado para valorar el servicio prestado por la persona física, cuando la sociedad in-





termedia aporte escaso valor añadido, siempre que los ingresos de la sociedad intermedia procedentes de vinculados y de terceros sean tomados como un dato dado no cuestionado por la Inspección y el comparable sea un margen sobre el coste de producción de servicios que le permita obtener al prestador del servicio un beneficio apropiado, teniendo en cuenta las funciones que desarrolla, los riesgos y los activos. Que los ingresos de la sociedad intermedia procedentes de vinculados sean tomados como un dato dado no cuestionado por la Inspección para esa utilización del método incrementado requiere: (I) que la Inspección haya reconocido efectivamente esa vinculación y, por tanto, que se trata de ingresos derivados de operaciones vinculadas, y, tras haber constatado que lo son, (II) haya decidido no regularizarlas, porque considere que las mismas se habían realizado a “valor de mercado”, es decir sin ningún tipo de contaminación o artificiosidad, y así lo haya recogido inequívocamente.

(TEAC, de 25-02-2025, RG 7833/2023)

Una sanción del 10% sobre la cuota de IVA no consignada en la liquidación se considera desproporcionada si no hay un perjuicio para la Administración Tributaria

Procedimiento sancionador. Infracciones y sanciones. Clases de infracciones. Infracciones graves. Dejar de ingresar. Cuotas de IVA no consignadas en la liquidación.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo la sanción prevista en el art. 171.Uno.4º Ley 37/1992 (Ley IVA) vulnera el principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la Unión Europea, al cuantificar la sanción en un porcentaje fijo del 10% de la cuota no consignada sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, en una conducta omisiva en que no se ocasiona tal perjuicio económico a la Hacienda Pública y es ajena a toda idea de fraude fiscal.

(TEAC, de 17-12-2024, RG 7372/2022)

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS –GUÍA–

La DGT ha matizado su contestación en las consultas tributarias relativas a los regímenes especiales de reestructuración en el IS en base a la jurisprudencia del TS

IS. Regímenes especiales. Fusiones. Contestación matizada en base al criterio del TS.

La fusión inversa puede acogerse al régimen de neutralidad fiscal siempre que existan motivos económicos válidos que justifiquen la operación, más allá de la mera obtención de ventajas fiscales. Es importante destacar que la ausencia de motivos económicos válidos no implica automáticamente la inaplicación del régimen de neutralidad fiscal. Según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es necesario demostrar que la finalidad principal de la operación era la evasión o elusión fiscal para que se pueda denegar la aplicación del régimen especial.

(DGT, de 09-01-2025, V0019/2025)

Base imponible en la modalidad avanzada del régimen especial del grupo de entidades del IVA por la transmisión de un inmueble entre las sociedades del grupo

IVA. Regímenes especiales. Grupo de entidades. REGE. Determinación de la base imponible en caso de transmisión de inmueble entre las sociedades del grupo.

La transmisión de un inmueble dentro del grupo se considera una operación intragrupo, lo que implica que se somete al régimen especial previsto para este tipo de operaciones. Aunque normalmente las entregas de edificaciones podrían estar exentas de IVA, se aplica una excepción para las entregas de edificaciones que sean demolidas antes de llevar a cabo una nueva promoción urba-





nística. En este caso, la demolición del inmueble está planificada, por lo que la operación no se beneficiará de la exención y estará sujeta a IVA. La base imponible de la transmisión del inmueble se calculará sobre los costes soportados por la entidad para la adquisición del inmueble, que han estado sujetos al IVA en su momento. Si el inmueble es considerado un bien de inversión y ya ha finalizado el periodo de regularización de su IVA, la base imponible será de cero euros, es decir, no será necesario realizar ninguna regularización adicional.

(DGT, de 12-12-2024, V2570/2024)

Primera consulta tributaria de la DGT relacionada con la DANA: plan de ayudas “Alcem-se”

ISD. Adquisiciones inter vivos. Hecho imponible. Ayudas Alcem-se con motivo de la DANA.

Las donaciones realizadas conforme al modelo de contrato entregado por la entidad, denominado “Acuerdo de donación”, cumplen los requisitos exigidos por el Código Civil y con elementos esenciales de la donación; entre ellos, se cumple el de la existencia de “animus donandi”, ya que no parece que en este negocio jurídico concorra una causa distinta de la mera liberalidad, es decir, la entidad donante realiza la donación por mera liberalidad (voluntaria, gratuita, pura y simplemente). Con lo cual, las donaciones realizadas están sujetas al ISD por el concepto de donación, regulado en el art. 3.1.b) de la Ley 29/1987 (Ley ISD). Además, no se encuentran entre los supuestos de no sujeción del art. 3 del del RD 1629/1991 (Rgto ISD), porque en ellas sí concurre el requisito de “animus donandi”, circunstancia que falta en los supuestos de no sujeción.

(DGT, de 20-12-2024, V2637/2024)

Para aplicar la reducción por familia numerosa o la exención para personas con discapacidad del IDMT es necesario presentar antes de la matriculación del vehículo el Modelo 05 y la documentación que acredite el derecho a su disfrute

II.EE. IEDMT. Reducciones. Familia numerosa. Posibilidad de beneficiarse de la reducción con posterioridad a la matriculación del vehículo.

El beneficio de la reducción de la base imponible del impuesto está condicionado a la concurrencia de determinados requisitos de carácter subjetivo, formal y temporal, regulados por la Ley. En todo caso, para poder acogerse al beneficio de la reducción de la base imponible del impuesto será necesario presentar, con anterioridad a la matriculación del vehículo a nombre del padre o de la madre de las familias numerosas, o bien, a nombre de ambos conjuntamente, un escrito sujeto al modelo 05 de solicitud de aplicación en el IEDMT de los supuestos de no sujeción, exención y reducción de la base imponible que requieren el reconocimiento previo de la Administración tributaria, aprobado por la Orden de 2 de abril de 2001 (BOE de 12 de abril), al cual se acompañará copia de la ficha técnica del vehículo, título de familia numerosa expedido por el Organismo Central o de la Comunidad Autónoma competente y certificado de la Compañía Aseguradora si se hubiera producido el siniestro total de un vehículo adquirido en análogas condiciones en el transcurso de cuatro años. En ningún caso podrá obtenerse la citada reducción con posterioridad a la matriculación del vehículo en cuestión, ni podrá solicitarse con posterioridad a la matriculación del vehículo la devolución por ingresos indebidos.

(DGT, de 13-01-2025, V0029/2025)

La DGT aclara cómo calcular los pagos fraccionados del IVPEE del 2024, afectado por las medidas adoptadas por el conflicto de Ucrania y cómo modificar una declaración trimestral presentada en el caso de recibir facturas que debieron incluirse

Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE). Base imponible e importe de los pagos fraccionados del ejercicio 2024.

Para el ejercicio 2024 la forma de determinar la base imponible y el importe de los pagos fraccionados del IVPEE es la siguiente: La base imponible de 2024 se calcula aplicando el tipo impositivo del 7% sobre el importe que le corresponde percibir al contribu-





yente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (valor de la producción) en el periodo impositivo de 2024, minorado por la mitad del importe que le corresponde percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (valor de la producción) en el primer trimestre natural de 2024 y por la cuarta parte del importe que le corresponde percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (valor de la producción) en el segundo trimestre natural de 2024. El importe del pago fraccionado del primer trimestre se calcula aplicando el tipo impositivo del 7% sobre la mitad del importe que le corresponde percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (valor de la producción) en el primer trimestre natural de 2024. En el segundo trimestre, el importe se calcula aplicando el tipo impositivo del 7% sobre el importe que le corresponde percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (valor de la producción) en los seis primeros meses naturales de 2024, minorado por la mitad del importe que le corresponde percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (valor de la producción) en el primer trimestre natural de 2024 y por la cuarta parte del importe que le corresponde percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (valor de la producción) en el segundo trimestre natural de 2024. El importe del pago fraccionado del tercer trimestre se calcula aplicando el tipo impositivo del 7% sobre el importe que le corresponde percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (valor de la producción) en los nueve primeros meses naturales de 2024, minorado por la mitad del importe que le corresponde percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (valor de la producción) en el primer trimestre natural de 2024 y por la cuarta parte del importe que le corresponde percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (valor de la producción) en el segundo trimestre natural de 2024. Finalmente en el cuarto trimestre el importe del pago fraccionado se calcula aplicando el tipo impositivo del 7% sobre el importe que le corresponde percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (valor de la producción) en los doce meses naturales de 2024, minorado por la mitad del importe que le corresponde percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (valor de la producción) en el primer trimestre natural de 2024 y por la cuarta parte del importe que le corresponde percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (valor de la producción) en el segundo trimestre natural de 2024.

(DGT, de 22-01-2025, V0047/2025)

Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE). Regularización de la declaración trimestral presentada.

Una sociedad productora de energía termoeléctrica convencional. Con posterioridad a la finalización del plazo de presentación del pago fraccionado correspondiente a un periodo recibe facturas que tienen incidencia en la declaración trimestral presentada. Si el valor de la producción de la entidad durante el año anterior no hubiese superado los 500.000 euros, y hubiera liquidado el pago fraccionado entre los días 1 y 20 del mes de noviembre, el importe de este se calculará en función del valor de la producción de energía eléctrica en barras de central realizada desde el inicio del periodo impositivo hasta la finalización de los primeros nueve meses del periodo impositivo en curso, para ello deberá tener en cuenta los datos de las últimas liquidaciones notificadas por la CNMC, aunque esta no haya efectuado el pago. Si el valor de la producción superó el año anterior los 500.000 euros, los días 1 y el 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero del año siguiente deberá efectuar un pago fraccionado correspondiente al periodo de los tres, seis, nueve o doce meses de cada año natural, que se calcularán en función del valor de la producción de energía eléctrica en barras de central realizada desde el inicio del periodo impositivo hasta la finalización de los tres, seis, nueve o doce meses respectivamente, aplicándose el tipo impositivo del 7% y deduciendo el importe de los pagos fraccionados previamente realizados, tomando como valor de la producción el importe total que corresponda percibir por el contribuyente, por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, por cada instalación en el correspondiente período. Si la entidad careciera de los datos definitivos para liquidar el impuesto como consecuencia de la falta de suministro en plazo de los datos definitivos de producción por parte del organismo o institución correspondiente del mercado eléctrico, deberá presentar una autoliquidación en base a los datos que provisionalmente obran en su conocimiento y con posterioridad, una vez conocidos los datos definitivos, proceder a la corrección de la primera autoliquidación. Estos efectos, el contribuyente podrá instar la solicitud de rectificación de la autoliquidación originaria o presentar una autoliquidación complementaria que al no existir requerimiento previo generaría, en principio, la obligación de ingreso del recargo por declaración extemporánea a que se refiere el art. 27 LGT, pero en





este caso no procede la aplicación de los recargos por extemporaneidad regulados en este precepto, de acuerdo el criterio sentado por este Centro Directivo en la Consulta V1652/2015 de 27-05-2015 y la STC 276/2000, de 16 de noviembre, que, en la medida en que el contribuyente no hubiese podido presentar la autoliquidación completa y correcta debido a la circunstancia objetiva y exógena de carecer de conocimiento acerca de las medidas definitivas de producción eléctrica, al no habersele suministrado dichos datos por el Operador del Mercado, Operador del Sistema o por la CNMC, antes que legalmente tienen atribuidas las funciones de liquidación y comunicación de los pagos y cobros del sistema, no concurriría la voluntad libre del contribuyente justificadora en última instancia de la eventual aplicación del recargo de extemporaneidad como medida coercitiva o disuasoria.

(DGT, de 10-01-2025, V0024/2025)

La DGT aclara cómo liquidar el IBI correspondiente a un inmueble propiedad del Estado adscrito al uso de residencias de personas de la tercera edad, en el que una entidad es titular de un derecho de superficie

IBI. Base imponible. Derecho de superficie sobre dos inmuebles del Estado adscritos al uso de residencias de personas de la tercera edad.

Una entidad es titular de un derecho de superficie sobre dos bienes inmuebles situados en municipios distintos. La propiedad de ambos inmuebles es del Estado y su uso está adscrito a residencias de personas de la tercera edad. De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo [Vid, SSTs de 12 de diciembre de 2017, recurso n.º 3054/2016, de 12 de diciembre de 2022, recurso n.º 7224/2020 y de 14 de diciembre de 2023, recurso n.º 2587/2022] en el caso de que sobre un mismo bien inmueble urbano coexista el derecho de propiedad sobre el suelo junto con el derecho de superficie sobre la construcción, el hecho imponible del IBI se realiza por ambos derechos, es decir, que quedan gravados por este impuesto tanto el derecho de superficie como el derecho de propiedad, cada uno por la parte del bien inmueble sobre la que recae. Al realizarse respecto del inmueble el hecho imponible del IBI, tanto por el derecho de superficie como por el derecho de propiedad, habrá dos sujetos pasivos: el propietario del terreno y el titular del derecho de superficie, estando ambos obligados al pago del impuesto por su respectivo derecho. Y, en consecuencia, a efectos de la determinación de la base imponible del IBI, habrá que tener en cuenta el valor catastral correspondiente a cada uno de los derechos gravados. Así, la base imponible correspondiente al derecho de propiedad será el valor catastral del terreno y la base imponible correspondiente al derecho de superficie será el valor catastral de la construcción.

(DGT, de 22-01-2025, V0044/2025)