

## SELECCIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

(Del 16 al 31 de mayo de 2025)

- Tribunal Económico-Administrativo Central
- Dirección General de Tributos

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL –GUÍA–

#### Cuando el TEAC se negaba a extender la doctrina del TJUE relativa al ISD al IP, y no aplicaba las bonificaciones autonómicas de este impuesto a residentes extracomunitarios

*IP. Bonificaciones. Residentes extracomunitarios.*

La AEAT practica una regularización al contribuyente en relación con el IP aplicando la normativa estatal, sin permitir la aplicación de la normativa autonómica (bonificaciones previstas por algunas comunidades autónomas). La negativa se fundamenta en que el contribuyente no es residente en un Estado miembro de la Unión Europea (UE) ni del Espacio Económico Europeo (EEE), requisito exigido por la legislación vigente en ese momento para poder acogerse a los beneficios fiscales autonómicos. Aunque el reclamante mencione la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), referida al ISD, que declaró que un tratamiento fiscal diferenciado entre residentes y no residentes en situaciones comparables constituía una vulneración del derecho comunitario, el TEAC explica que la misma se refiere exclusivamente al ISD, y no al IP y no puede hacerse una traslación automática de las conclusiones del TJUE en materia del ISD al ámbito del IP. Además, la normativa interna vigente en el momento de los hechos limitaba expresamente la aplicación de beneficios fiscales autonómicos en el IP a los contribuyentes residentes en la UE o en el EEE. Por tanto, la AEAT actuó conforme al marco legal aplicable en esos ejercicios.

(TEAC, de 12-12-2024, RG 6114/2022)

### DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS –GUÍA–

#### Cómo rellenar el modelo 720 en caso de matrimonio en régimen de gananciales con cuentas bancarias en el extranjero

*Procedimiento de gestión. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720. Matrimonio en régimen de gananciales. Cuentas bancarias en el extranjero.*

Un matrimonio casado en régimen de sociedad de gananciales, residente fiscal en España, tiene cuentas bancarias abiertas en entidades financieras del Reino Unido. Algunas de estas cuentas están abiertas únicamente a nombre de uno de los cónyuges. En el caso de un matrimonio en régimen de gananciales, cada uno de los cónyuges debe presentar su propia declaración individual, no existe la posibilidad de presentar una declaración conjunta. El cónyuge a cuyo nombre está formalmente abierta la cuenta debe





declarar dicha cuenta en el modelo 720, como titular formal (condición 1). El otro cónyuge, aunque no figure formalmente como titular, debe declarar también esa cuenta por ser titular real, en virtud del régimen económico matrimonial de gananciales (condición 8). El cónyuge que figura como titular formal debe declarar el 100% del saldo. El cónyuge titular real debe declarar su participación en la cuenta en función del régimen económico. En el caso de gananciales, normalmente se entiende una participación del 50 %, salvo prueba en contrario. El umbral de los 50.000 euros se aplica al total de las cuentas en el extranjero, sin tener en cuenta los porcentajes de participación. Es decir, si la suma total de los saldos (a 31 de diciembre o saldo medio del último trimestre) de todas las cuentas extranjeras supera los 50.000 euros, hay obligación de declarar todas las cuentas, aunque individualmente no superen ese importe.

(DGT, de 20-03-2025, V0408/2025)

### La imputación de una retribución en especie por uso de vehículo de empresa no depende del uso efectivo, sino de la posibilidad real de uso para fines personales

*IRPF. Rendimientos del trabajo. Rentas en especie. Supuestos incluidos. Vehículos.*

El contribuyente trabaja como responsable comercial nacional en una empresa y dispone de un vehículo proporcionado por la misma. Su actividad implica desplazamientos frecuentes, incluso en fines de semana, para cumplir con compromisos laborales. La empresa le imputa como retribución en especie el 80% del valor del vehículo, bajo el argumento de que dispone del mismo durante el 80% de las horas anuales, excluyendo solo el tiempo laboral establecido en convenio (aproximadamente 1.700 horas anuales). De acuerdo con la DGT y la jurisprudencia de la AN lo determinante no es el uso efectivo, sino la disponibilidad del vehículo para fines particulares. Es decir, basta con que el empleado tenga la posibilidad de usarlo fuera del horario laboral, aunque no lo haga de forma efectiva. No se aceptan criterios de valoración basados en horas de utilización efectiva, kilometraje recorrido o descuento de horas de sueño.

(DGT, de 04-03-2025, V0228/2025)

### Implicaciones fiscales para residente fiscal en España que transfiere un plan de pensiones estadounidense a un plan en España

*IRPF. Rendimientos del trabajo. Prestaciones percibidas por beneficiarios de planes de pensiones. Plan de pensiones extranjero.*

Un residente fiscal en España, jubilado, pretende transferir los fondos de un plan de pensiones estadounidense a un Individual Retirement Account (IRA) en EE. UU. o a un plan de pensiones en España. Las rentas procedentes de un fondo de pensiones estadounidense no tributan en España si se transfieren directamente a otro fondo de pensiones en EE. UU. y no se perciben por el partícipe. Por tanto, respecto al IRA, la transferencia directa no generaría tributación en España, siempre que el contribuyente no perciba los fondos directamente. Pero si los derechos económicos se perciben por el contribuyente, aunque sea de forma transitoria, para luego transferirlos a otro plan, sí existe tributación en España. Y si el destino es un plan de pensiones español, no existe mecanismo legal que permita una “movilización exenta”, ya que el plan estadounidense no está regulado conforme a la normativa española o europea. La disposición adicional vigésima segunda de la Ley del IRPF permite movilizaciónes sin tributación solo entre sistemas de previsión social regulados en España o por la normativa de la UE. Este no es el caso del plan estadounidense. Por ello, en caso de percibir los fondos, se consideran rendimientos del trabajo (art. 17.1 LIRPF) y se integran en la base imponible general.

(DGT, de 05-03-2025, V0251/2025)





### **Ambos cónyuges pueden aplicar la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación en el IRPF si cumplen con los requisitos**

*IRPF. Deducciones. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. Cónyuges.*

Un matrimonio ha realizado una inversión en una empresa de nueva creación adquiriendo cada cónyuge un 1 % del capital social. El 98 % restante pertenece al hermano de uno de los cónyuges, lo que supone que, conjuntamente, estas tres personas poseen el 100 % del capital. Para que la deducción sea aplicable, deben cumplirse también las siguientes condiciones: la participación debe adquirirse en el momento de constitución de la empresa o mediante ampliación de capital, dentro de los cinco años (o siete en el caso de empresas emergentes); la participación debe mantenerse en el patrimonio del contribuyente por más de tres años y menos de doce años; y la participación conjunta del contribuyente, su cónyuge y familiares hasta el segundo grado, no puede superar el 40% del capital social o de los derechos de voto en ningún momento de la tenencia de las participaciones. En este caso, la participación conjunta del matrimonio y el hermano (pariente de segundo grado) asciende al 100 % del capital social de la sociedad, lo que supera ampliamente el límite del 40%.

(DGT, de 17-03-2025, V0306/2025)

### **Tipo de retención aplicable en IRPF a socios que ejercen funciones de administrador sin retribución y prestan servicios profesionales o laborales a la sociedad**

*IRPF. Retenciones. Rendimientos del trabajo. Sueldos y salarios. Retribuciones de administradores y miembros de consejos de administración. Actividades económicas. Profesionales.*

Si la relación se califica como rendimiento del trabajo se aplica el tipo de retención general conforme al art. 80 del RD 439/2007 (Rgto IRPF). El porcentaje se calcula según la base anual estimada y la situación personal del contribuyente. Si se cumplen los requisitos para calificar como actividad económica se aplica el tipo fijo del 15% sobre los rendimientos íntegros. En caso de nuevos profesionales (primeros 3 años), el tipo es del 7% (art. 101.5 Ley IRPF). Si se trata de un administrador que es retribuido se aplica una retención del 35% o, si la sociedad factura menos de 100.000 €, del 19% (art. 80.1.3º Rgto IRPF). Esta retención se aplica exclusivamente a la retribución derivada del ejercicio del cargo.

(DGT, de 28-03-2025, V0520/2025)

### **Sujeción al IVA de una entidad holding mixta, acogida al REGE, que presta servicios a sus participadas y ejerce funciones de administración**

*IVA. Hecho imponible. Prestación de servicios y operaciones asimiladas. Holding mixta. Regímenes especiales. Grupo de entidades. Régimen Especial de Grupo de Entidades de IVA -REGE-.*

Una sociedad mercantil actúa como entidad holding de varias sociedades, de las que ostenta la participación íntegra. Gestiona los propios medios materiales y humanos a dichas sociedades y asume el cargo de administrador único de todas ellas, percibiendo retribuciones diferenciadas. Al prestar servicios de gestión y dirección a sus participadas se configura como una holding mixta. Están sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, incluidos los servicios de gestión o corporativos y las retribuciones por su cargo de administrador único, dado que se prestan en el marco de una actividad económica organizada. En caso de acogerse al REGE, las prestaciones intragrupo también estarán sujetas al impuesto, pero con una base imponible reducida al coste de los servicios utilizados.

(DGT, de 05-03-2025, V0234/2025)





### Modificación de la base imponible del IVA en caso de impago de rentas por locales arrendados

*IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Rentas de alquiler de locales impagadas.*

Una sociedad mercantil es arrendadora de locales comerciales, pero uno de sus arrendatarios incurrió en el impago de las rentas devengadas entre agosto de 2020 y junio de 2023. Ante la falta de pago, se procedió en junio de 2023 al desalojo del inmueble, dándose por resuelto el contrato de arrendamiento en esa misma fecha. Desde ese momento, dejaron de emitirse facturas. En este caso, concurren circunstancias que permiten aplicar el art. 80.Dos Ley IVA -modificar la base imponible del IVA-. El contrato fue resuelto definitivamente en junio de 2023, fecha desde la cual la entidad dejó de emitir facturas y asumió la imposibilidad de recuperar el crédito. Se ha producido una extinción efectiva del derecho de cobro, circunstancia que habilita la modificación de la base imponible al haberse reducido la contraprestación pactada. Las facturas fueron emitidas inicialmente de forma correcta, conforme a las rentas devengadas. Sin embargo, la resolución contractual y la incobrabilidad posterior hacen que la repercusión haya devenido indebida, lo que habilita su rectificación. La entidad podrá rectificar las cuotas inicialmente repercutidas y solicitar la correspondiente devolución del impuesto ingresado, mediante el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones del art. 129 del Reglamento de gestión tributaria, siempre que se encuentre dentro del plazo de cuatro años desde la resolución contractual (junio de 2023).

(DGT, de 05-03-2025, V0255/2025)

### ¿Es necesario emitir una factura rectificativa para completar la denominación del concepto facturado?

*IVA. Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura. Requisitos de la factura completa. Descripción de la operación. Rectificación o factura sustitutiva.*

El contribuyente ha expedido una factura correctamente, indicando el número de horas trabajadas y el precio por hora. En el concepto de la factura figura “planificación de la evaluación”, que corresponde a una actividad docente exenta de IVA. Dado que la operación facturada está exenta del impuesto, no se repercute cuota de IVA ni se genera derecho a deducción. En consecuencia, los requisitos de detalle en la descripción pueden considerarse menos exigentes. La descripción “planificación de la evaluación” parece suficiente para identificar el servicio prestado. Aunque las causas para emitir una factura rectificativa están tasadas legalmente, nada impide que se rectifique voluntariamente una factura ya emitida. En tales casos, no se trata de una factura rectificativa en sentido estricto, sino de una sustitución voluntaria de la factura previa, sin efectos tributarios derivados de la rectificación del IVA. Con lo cual, en este caso no resulta obligatoria la emisión de una factura rectificativa. No obstante, si el profesional desea completar o ampliar voluntariamente la descripción, puede emitir una nueva factura sustitutiva, siempre que se garantice la adecuada identificación de la operación y su trazabilidad.

(DGT, de 05-03-2025, V0237/2025)

### La DGT aclara quién debe efectuar el control del tipo mínimo del Impuesto Especial sobre la Electricidad (0,5 €/MWh para usos industriales o 1 €/MWh para los demás usos) cuando el comercializador y el distribuidor de electricidad no coinciden

*II.EE. Impuesto Especial sobre la Electricidad. Repercusión del tipo impositivo mínimo del Impuesto Especial sobre la Electricidad.*

Una sociedad que se dedica a la distribución y transporte de electricidad factura los peajes de acceso a la red de transporte y distribución a los consumidores finales. Los niveles mínimos de imposición no pueden ser inferiores a 0,5 euros por megavatio-hora si la electricidad se utiliza con fines profesionales, o a 1 euro por megavatio-hora en el resto de los casos. En el supuesto de la electricidad suministrada o consumida en usos industriales, tienen dicha consideración los efectuados en alta tensión o en plantas e





instalaciones industriales, así como los efectuados en baja tensión con destino a riegos agrícolas, o en el supuesto de la electricidad suministrada o consumida en embarcaciones atracadas en puerto que no tengan la condición de embarcaciones privadas de recreo o en el transporte por ferrocarril, el resultado de aplicar el tipo impositivo del 0,5 por ciento sobre la base liquidable del Impuesto Especial sobre la Electricidad no podrá ser inferior a 0,5 euros por megavatio-hora suministrado o consumido. En los suministros efectuados por un comercializador a un consumidor final, se facturan dos conceptos que forman parte de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad: potencia contratada y cantidad de energía suministrada. En ambos conceptos se suele incluir el coste de los peajes. En el supuesto de que para determinados suministros de electricidad los consumidores finales contraten directamente los peajes de acceso con el distribuidor y la compra de energía se la realice un comercializador, el distribuidor en estos supuestos dispone de información sobre el coste de los peajes que factura al consumidor final, desconociendo el precio de la energía que el consumidor final hubiese pactado libremente con el comercializador, por lo que el distribuidor deberá aplicar en su facturación el tipo impositivo establecido en el art. 99.1 Ley II.EE y el comercializador debe comprobar que la suma del importe del impuesto que le corresponde repercutir y el que, con los datos de que dispone, debería haber repercutido el distribuidor, es igual o superior al importe del impuesto mínimo. De no ser así, debería repercutir la suma necesaria para llegar al impuesto mínimo. Si el comercializador no dispone de la totalidad de los datos necesarios para verificar que la cuota resultante del impuesto para cada suministro no sea inferior a las cuantías mínimas, y la suma de las cuotas totales repercutidas al consumidor final a través de las facturas del comercializador y del distribuidor fuese superior a la cuota que hubiese resultado si en lugar de dos facturas (la expedida por el distribuidor y el comercializador) el consumidor final hubiese recibido una única factura en la que se integrase tanto la contraprestación relativa a la entrega de electricidad, como la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica, el consumidor final podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos conforme al procedimiento regulado en el art. 221LGT por el exceso de cuota tributaria repercutida. En el caso de suministros en que los consumidores finales contraten la entrega de energía a un generador mediante contratos bilaterales o bien directamente en el mercado diario producción y los peajes de acceso y cargos con la distribuidora, se debe proceder de forma similar al caso anterior. El distribuidor aplica en su facturación el tipo impositivo del art. 99.1. Ley II.EE y el productor o el operador del mercado eléctrico, según el caso, deberán comprobar que la suma del importe del impuesto que le corresponde repercutir y el que, con los datos de que dispone, debería haber repercutido el distribuidor, es igual o superior al importe del impuesto mínimo y de no serlo deberá repercutir la suma necesaria y si el consumidor la suma de las cuotas totales repercutidas al consumidor final a través de las facturas del productor o, en su caso, del operador del mercado eléctrico y del distribuidor fuese superior a la cuota que hubiese resultado si en lugar de dos facturas el consumidor final hubiese recibido una única factura en la que se integrase tanto la contraprestación relativa a la entrega de electricidad, como la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica, el consumidor final podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos.

(DGT, de 23-05-2025, V0878/2025)