

Índice Boletines Oficiales

Madrid

JUEVES 28 DE NOVIEMBRE DE 2024

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES DE NUEVOS CONTRIBUYENTES PROCEDENTES DEL EXTRANJERO

IRPF. [Ley 4/2024](#), de 20 de noviembre, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, para establecer una deducción por inversiones de nuevos contribuyentes procedentes del extranjero en el ámbito del IRPF



B.O.C.M. Núm. 284

RESUMEN

[pág. 5]

ACCESO A LA VIVIENDA Y EL CAMBIO DE RESIDENCIA A MUNICIPIOS EN RIESGO DE DESPOBLACIÓN

IRPF. [Ley 5/2024](#), de 20 de noviembre, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, para incorporar medidas fiscales con el fin de favorecer el acceso a la vivienda y el cambio de residencia a municipios en riesgo de despoblación



B.O.C.M. Núm. 284

RESUMEN

[pág. 6]

Catalunya

TARIFA DE L'IMPOST SOBRE EL PATRIMONI

[DECRET LLEI 10/2024, de 26 de novembre](#), de mesures urgents en l'àmbit de l'impost sobre el patrimoni.

TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

[DECRETO LEY 10/2024, de 26 de noviembre](#), de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio.



[pág. 7]

Senado

IMPUESTO COMPLEMENTARIO

IS. Entra en el Senado, para su tramitación en esta Cámara, el Proyecto de Ley que establece un impuesto complementario a los grupos multinacionales y a los nacionales de gran magnitud.



Congreso de los Diputados

[pág. 9]

Nota del IC y resumen medidas fiscales

Normas en tramitación



AUTOLIQUIDACIÓN – NUEVOS MODELOS

CIGARRILLOS ELECTRÓNICOS. Se publica en la web del Ministerio para su audiencia e información pública del Proyecto de Orden HAC/xxx/2024, de xx de diciembre, por la que se aprueba el modelo 573, "Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación", se determina la forma y el procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el registro territorial de los adquirentes intracomunitarios del citado impuesto.

[\[pág. 16\]](#)

Consultas de la DGT



DECLARACIÓN CONJUNTA

IRPF.

La DGT nos recuerda un supuesto muy común de la presentación conjunta con los hijos en el caso de separación. Y nos recuerda especialmente que la DGT no puede determinar cuál de los dos progenitores tiene preferencia para optar por la declaración conjunta.

[\[pág. 19\]](#)



PAGO DEL FOGASA. IMPUTACIÓN TEMPORAL.

IRPF.

La DGT nos recuerda que los pagos percibidos del FOGASA en 2023 como resultado de una resolución judicial relativa a salarios impagados por su empleador en el 2019, deberán presentarse mediante complementaria del ejercicio 2019.

[\[pág. 20\]](#)



PACTO SUCESORIO DE MEJORA

IRPF. La DGT examina el valor de adquisición en la venta de un inmueble adquirido parcialmente por pacto sucesorio de mejora sin que haya transcurrido los 5 años.

[\[pág. 21\]](#)



REVOCACIÓN DONACIÓN

ISD. La revocación de una donación no está sujeto a ISD siempre que cumpla la revocación con los requisitos civiles.

[\[pág. 22\]](#)



HEREDERO RESIDENTE EN ESPAÑA

ISD. La DGT nos recuerda los derechos del heredero residente en España ante herencias internacionales. Si en el momento de presentar el ISD en España no conoce el ISD en Alemania puede solicitar prórroga del plazo de presentación, o una rectificación de la autoliquidación ya presentada.

[\[pág. 23\]](#)



AMORTIZACIÓN ACELARADA

IS. ERD. La aplicación de la amortización acelerada (en las ERD) es una opción tributaria que no condiciona los periodos impositivos posteriores, y no pueden rectificarse una vez vencido el plazo de presentación

[\[pág. 25\]](#)

**RESERVA DE DOMINIO**

IS. La DGT determina que los ingresos derivados de una venta con reserva de dominio se imputan al período del pago completo.

[\[pág. 26\]](#)**RENTAS IRREGULARES**

IRPF. REDUCCIÓN DEL 30%. Puede beneficiarse de la reducción del 30% la percepción de un incentivo trianual basado en un programa de incentivos de la compañía.

[\[pág. 27\]](#)**COEXISTENCIA CON OTRAS ACTIVIDADES**

IRPF. RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS. La DGT confirma la compatibilidad del régimen especial del artículo 93 del IRPF con el traslado a España para dirigir una fundación y mantener actividades internacionales. El mantenimiento de su cargo en el grupo empresarial de Luxemburgo y la posibilidad de asumir futuros cargos no son incompatibles con el régimen especial.

[\[pág. 28\]](#)**RENDIMIENTO DE CAPITAL INMOBILIARIO**

IRPF. PRIMAS DE RESERVA DE ARRENDAMIENTO. Tributan como rendimiento de capital inmobiliario debiendo imputarse en el periodo que sean exigibles.

[\[pág. 30\]](#)**CONTRATO DE PRÉSTAMO PARTICIPATIVO**

IP. PRÉSTAMOS PARTICIPATIVOS. Préstamos participativos de no residentes: no sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio si no cumplen criterios de localización en España. El préstamo participativo sirve para la compra de una SA deportiva española pero el contrato se ejecuta y está sujeto a la legislación de Nueva York.

[\[pág. 31\]](#)

Sentencias TS

**ÚNICA CONVENCIÓN**

AJD. ESCRITURA PÚBLICA DE DISOLUCIÓN Y SEGREGACIÓN. El TS estima que, cuando en un mismo documento notarial se formalizan la disolución de una comunidad de bienes y la segregación de una finca para su adjudicación proporcional a los comuneros, debe apreciarse una única convención a efectos fiscales.

[\[pág. 33\]](#)**RESOLUCIÓN CONTRACTUAL POR INCUMPLIMIENTO****ITP. PERMUTA.**

El Tribunal Supremo aclara que la resolución contractual por incumplimiento no genera un hecho imponible del ITP y equipara sus efectos a los de una condición resolutoria expresa.

[\[pág. 34\]](#)

**DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES**

ISD. DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES. El Tribunal Supremo fija, en 2 sentencias, que los requisitos de las funciones retribuidas del donatario para disfrutar de la reducción fiscal en las donaciones de participaciones sociales deben cumplirse en el momento de la transmisión y no en el transcurso del año natural.

[\[pág. 36\]](#)**BIENES IMPRODUCTIVOS**

IRPF/IP. LÍMITE EN LA TRIBUTACIÓN RENTA-PATRIMONIO. El TS confirma que los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual no son bienes improductivos a los efectos de la aplicación de la regla establecida en el artículo 31.Uno.b) de la Ley del IP y ello con independencia de la ausencia de generación de rentas inmobiliarias en el IRPF.

[\[pág. 38\]](#)**DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS**

ITP. COMPRAVENTAS DECLARADAS NULAS. El Tribunal Supremo obliga a devolver impuestos por transmisiones patrimoniales declaradas nulas por ilicitud contractual. No se trata de una nulidad de contrato por acuerdo entre las partes si no por resolución judicial.

[\[pág. 40\]](#)**RETASACIÓN DE EXPROPIACIONES**

IRPF. El Tribunal Supremo clarifica, en 2 sentencias, el tratamiento fiscal de las ganancias por retasación en expropiaciones: imputación y coeficientes reductores.

[\[pág. 41\]](#)**CASILLA EN LA AUTOLIQUIDACIÓN**

IS. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN. EL error al cumplimentar el balance reflejado en la autoliquidación de la reserva de capitalización no impide su aplicación. La empresa cumplió con los requisitos materiales y probó su derecho al beneficio fiscal mediante documentación suficiente.

[\[pág. 43\]](#)

Boletines Oficiales

Madrid

JUEVES 28 DE NOVIEMBRE DE 2024

B.O.C.M. Núm. 284



DEDUCCIÓN POR INVERSIONES DE NUEVOS CONTRIBUYENTES PROCEDENTES DEL EXTRANJERO. IRPF. [Ley 4/2024](#)

de 20 de noviembre, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, para establecer una deducción por inversiones de nuevos contribuyentes procedentes del extranjero en el ámbito del IRPF.

RESUMEN

ENTRADA EN VIGOR: **1 de enero de 2024**

[Nueva deducción por inversiones de nuevos contribuyentes procedentes del extranjero:](#) (nuevo art. 17 bis)

Se introduce una nueva deducción dirigida a los contribuyentes no residentes que decidan establecer su residencia en la Comunidad de Madrid por las inversiones que realicen en valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados o no, en mercados organizados o en valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados o no, en mercados organizados.

Las personas físicas no residentes en España que se conviertan en contribuyentes del IRPF en la Comunidad de Madrid, podrán aplicar una **deducción del 20 por ciento** del valor de adquisición, incluyendo los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente, de los siguientes elementos patrimoniales:

- Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados o no, en mercados organizados.
- Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados o no, en mercados organizados.

El contribuyente **no debe de haber residido en España en los últimos 5 años** anteriores al cambio de residencia a territorio de la Comunidad de Madrid. El contribuyente deberá mantener la condición de tal en el IRPF en la Comunidad de Madrid **hasta el último ejercicio del periodo de mantenimiento de la inversión.**

[Modificación en la deducción por adquisición de vivienda habitual por nacimiento o adopción de hijos](#) (modificación del art. 13)

Se establece una modificación en la deducción por adquisición de vivienda habitual por nacimiento o adopción de hijos, para recoger adecuadamente el procedimiento de regularización en caso de incumplimiento de los requisitos establecidos para la aplicación de la deducción.

**ACCESO A LA VIVIENDA Y EL CAMBIO DE RESIDENCIA A MUNICIPIOS EN RIESGO DE DESPOBLACIÓN. IRPF. [Ley 5/2024](#),**

de 20 de noviembre, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, para incorporar medidas fiscales con el fin de favorecer el acceso a la vivienda y el cambio de residencia a municipios en riesgo de despoblación.

RESUMEN**ENTRADA EN VIGOR: 1 de enero de 2024****IRPF****Deducción por arrendamiento de vivienda habitual:** (modificación art. 8)

Los contribuyentes **menores de 40 años** (con la redacción anterior era menores de 35 años) podrán deducir el 30 por ciento, con un máximo de deducción de 1.237,20 euros, de las cantidades que hayan satisfecho en el período impositivo por el arrendamiento de su vivienda habitual. Solo se tendrá derecho a la deducción cuando las cantidades abonadas por el arrendamiento de la vivienda habitual superen el 20 por ciento de la base imponible entendiendo como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro del contribuyente.

Se suprime la obligación de declarar para los arrendamientos destinados a vivienda habitual al estar exentos del pago del impuesto

Deducción por arrendamiento de viviendas vacías: (nuevo art. 8 Ter)

Se establece una **nueva deducción en el IRPF** por el **arrendamiento de viviendas vacías**, consistente en la **deducción de 1.000 euros** por cada uno de los bienes inmuebles destinados al arrendamiento de una vivienda, siempre que durante el año anterior al contrato de arrendamiento la **vivienda haya estado vacía**.

Deducción a contribuyentes que han visto elevada la cuota a satisfacer por los préstamos hipotecarios: (modificación art. 10)

Se establece una **deducción destinada a mejorar la renta de los contribuyentes que han visto elevada la cuota a satisfacer por los préstamos hipotecarios a tipo variable** debido al alza de los tipos de interés. Para paliar esta situación, se establece una deducción del 25% del exceso de intereses satisfechos en el ejercicio por el contribuyente en relación a los intereses que hubiera satisfecho si en el propio ejercicio se hubiera aplicado a su préstamo hipotecario el euríbor vigente en diciembre de 2022.

Sólo tendrán derecho a la aplicación de la deducción los contribuyentes que hayan adquirido una vivienda cuyo precio de adquisición, sin considerar los gastos y tributos inherentes a la adquisición, **sea igual o inferior a 390.000,00 euros**.

Es incompatible con el art. 12 (Deducción por el pago de intereses de préstamos para la adquisición de vivienda por jóvenes menores de treinta años).

Deducción por cambio de residencia a un municipio en riesgo de despoblación: (nuevo art. 10 bis)

Se establecen **nuevas deducciones relacionadas con los municipios en riesgo de despoblación**, de acuerdo con las medidas contempladas de impulso en materia de vivienda, y con el Plan de Reequilibrio Territorial y Lucha contra la Despoblación aprobado mediante Acuerdo del Consejo de Gobierno de 10 de mayo de 2023.

Así, se establece en el ámbito del IRPF **una deducción dirigida a contribuyentes menores de 35 años**, por el cambio de residencia a un municipio de la Comunidad de Madrid que cuente con una población inferior a 2.500 habitantes y otra deducción por adquisición de vivienda habitual en dichos municipios.

Esta deducción es incompatible con la deducción del art. 10 ter (deducción por adquisición de vivienda en municipios en riesgo de despoblación).

Deducción por adquisición de vivienda en municipios en riesgo de despoblación: (nuevo art. 10 ter)

Los contribuyentes **menores de 35 años** que adquieran un inmueble que vaya a constituir su vivienda habitual, siempre que dicho inmueble esté situado en un municipio de la Comunidad de Madrid que cuente con una población inferior a 2.500 habitantes a fecha 1 de enero del ejercicio anterior al del devengo de la deducción, de acuerdo con los datos publicados por el INE, podrán deducir en la cuota íntegra autonómica el **10 por ciento del precio de adquisición de la vivienda adquirida**, siempre que el contribuyente mantenga la residencia habitual en dicho municipio y su vivienda durante el período impositivo en el que se produzca la adquisición y en los 3 períodos impositivos siguientes

ITPyAJD

Bonificación de la cuota tributaria por adquisición de vivienda habitual por personas físicas: (modificación art. 30 bis)

Se incorporan sendas **bonificaciones del 100% en la cuota**, tanto en la modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” como en la modalidad “Actos Jurídicos Documentados”, para las **adquisiciones de vivienda habitual con un valor no superior a 250.000 euros por jóvenes menores de 35 años** en los citados municipios.

Catalunya



TARIFA DE L'IMPOST SOBRE EL PATRIMONI

[DECRET LLEI 10/2024, de 26 de novembre](#), de mesures urgents en l'àmbit de l'impost sobre el patrimoni.

(...) Tenint en compte la creació de l'impost temporal de solidaritat sobre grans fortunes per part de l'Estat, la Generalitat de Catalunya va aprovar, posteriorment, una nova tarifa mitjançant el [Decret llei 16/2022, de 20 de desembre](#). En la nova tarifa es va incorporar un darrer tram de base liquidable per a patrimonis de més de 20 milions d'euros, amb un tipus marginal del 3,48%. La finalitat de la mesura era que la quota tributària meritada pels contribuents residents a Catalunya pel nou impost estatal romangués a Catalunya. **Aquesta tarifa tenia una vigència limitada als exercicis 2022 i 2023.**

El Tribunal Constitucional, en sentència número 149/2023, de 7 de novembre, **va declarar ajustat al marc constitucional l'impost temporal de solidaritat de grans fortunes.**

Posteriorment, en el Reial decret llei 8/2023, de 27 de desembre, pel qual s'adopten mesures per afrontar les conseqüències econòmiques i socials derivades dels conflictes a Ucraïna i el Pròxim Orient, així com per pal·liar els efectes de la sequera, **es prorroga la vigència de l'impost temporal de solidaritat sobre grans fortunes mentre no es produeixi la revisió de la tributació patrimonial** en el marc de la reforma del sistema de finançament autonòmic.

Sent aquest el marc de tributació, **es considera necessari mantenir la vigència de la tarifa de l'impost sobre el patrimoni aprovada en el 2022**, per tal que tingui una vigència coincident amb la de l'impost estatal, més enllà dels exercicis inicials 2022-2023, per assolir l'objectiu abans exposat.

Article únic

Es modifica la disposició transitòria primera del llibre sisè del Codi tributari de Catalunya, relatiu als tributs cedits, que resta redactada de la manera següent:

"Disposició transitòria primera. Tarifa de l'impost sobre el patrimoni

La següent tarifa de l'impost sobre el patrimoni és aplicable mentre es mantingui vigent l'impost temporal de solidaritat de les grans fortunes."

Base liquidable Fins a (euros)	Quota (euros)	Resta de base liquidable Fins a (euros)	Tipus aplicable (%)
0,00	0,00	167.129,45	0,210

167.129,45	350,97	167.123,43	0,315
334.252,88	877,41	334.246,87	0,525
668.499,75	2.632,21	668.500,00	0,945
1.336.999,75	8.949,54	1.336.999,26	1,365
2.673.999,01	27.199,58	2.673.999,02	1,785
5.347.998,03	74.930,46	5.347.998,03	2,205
10.695.996,06	192.853,82	9.304.003,94	2,750
20.000.000,00	448.713,93	en endavant	3,480

Disposició final. Entrada en vigor.

Aquest Decret llei entra en vigor l'endemà de la seva publicació al Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya.

Versión en Castellano

TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

DECRETO LEY 10/2024, de 26 de noviembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio.

(...) Teniendo en cuenta la creación del impuesto temporal de solidaridad sobre grandes fortunas por parte del Estado, la Generalitat de Cataluña aprobó, posteriormente, una nueva tarifa mediante el Decreto ley 16/2022, de 20 de diciembre. En la nueva tarifa se incorporó un último tramo de base liquidable para patrimonios de más de 20 millones de euros, con un tipo marginal del 3,48%. La finalidad de la medida era que la cuota tributaria devengada por los contribuyentes residentes en Cataluña por el nuevo impuesto estatal permaneciera en Cataluña. Esta tarifa tenía una vigencia limitada a los ejercicios 2022 y 2023.

El Tribunal Constitucional, en la sentencia número 149/2023, de 7 de noviembre, declaró ajustado al marco constitucional el impuesto temporal de solidaridad sobre grandes fortunas.

Posteriormente, en el Real Decreto ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía, se prorroga la vigencia del impuesto temporal de solidaridad sobre grandes fortunas mientras no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el marco de la reforma del sistema de financiación autonómica.

Siendo este el marco de tributación, **se considera necesario mantener la vigencia de la tarifa del impuesto sobre el patrimonio aprobada en 2022**, para que tenga una vigencia coincidente con la del impuesto estatal, más allá de los ejercicios iniciales 2022-2023, con el fin de alcanzar el objetivo antes expuesto.

Artículo único

Se modifica la disposición transitoria primera del libro sexto del Código Tributario de Cataluña, relativo a los tributos cedidos, que queda redactada de la siguiente manera:

“Disposición transitoria primera. Tarifa del impuesto sobre el patrimonio

La siguiente tarifa del impuesto sobre el patrimonio es aplicable mientras se mantenga vigente el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.”

Base liquidable Fins a (euros)	Quota (euros)	Resta de base liquidable Fins a (euros)	Tipus aplicable (%)
0,00	0,00	167.129,45	0,210
167.129,45	350,97	167.123,43	0,315
334.252,88	877,41	334.246,87	0,525
668.499,75	2.632,21	668.500,00	0,945
1.336.999,75	8.949,54	1.336.999,26	1,365
2.673.999,01	27.199,58	2.673.999,02	1,785
5.347.998,03	74.930,46	5.347.998,03	2,205
10.695.996,06	192.853,82	9.304.003,94	2,750
20.000.000,00	448.713,93	en endavant	3,480

Disposición final. Entrada en vigor. Este Decreto ley entra en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Generalitat de Catalunya.

Senado

IMPUESTO COMPLEMENTARIO y MODIFICACIÓN DE OTROS TRIBUTOS

IS. Entra en el Senado, para su tramitación en esta Cámara, el Proyecto de Ley que establece un impuesto complementario a los grupos multinacionales y a los nacionales de gran magnitud



Fecha: 28/11/2024

Fuente: Congreso de los Diputados

Enlace: [Texto del Proyecto de Ley que entra en el Senado](#)

Nota sobre Impuesto complementario:

La MAIN que acompañaba al Anteproyecto de Ley de trasposición de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión del afectaría a 830 compañías con presencia en España, de las que 123 son nacionales y 707 extranjeras.

Serán sujetos pasivos las entidades radicadas en territorio español, que sean miembros de un grupo de empresas multinacionales o grupos nacionales de magnitud, cuando, al menos, en los 2 de los 4 últimos períodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del período impositivo el INCN del conjunto de entidades \geq 750 millones de euros (la cifra es coincidente con la exigida con las grupos multinacionales para presentar la [Información País por País Modelo 231](#)). El INCN se determinará de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

Fuente [Manual de Implementación del Impuesto Mínimo \(Segundo Pilar\) @OCDE/BID 2024](#)

Ilustración 1.3. Ejemplo: Examen del umbral de ingresos



Como se observa en la Ilustración 1.3., al evaluar si un Grupo Multinacional se encuentra dentro del alcance de las normas, el requisito del umbral de ingresos toma en cuenta los cuatro años anteriores. En este caso, los ingresos consolidados superaron el umbral de 750 millones de euros en dos de los cuatro años precedentes, concretamente, en 2021 y en 2023. Aunque el grupo multinacional no obtuvo más de 750 millones de euros de ingresos consolidados todos los años, cumple con el criterio del umbral mínimo. Los ingresos consolidados en el año fiscal de que se trate no se tienen en cuenta en el cálculo, de modo que el Grupo multinacional podrá determinar si está sujeto a las normas al comienzo del año fiscal en cuestión

Tipo

Se establece un tipo de **tributación mínima del 15%** a nivel jurisdiccional. El Impuesto Complementario será la diferencia entre el tipo efectivo de una jurisdicción y el 15%.

Cuando el tipo impositivo efectivo de las entidades constitutivas de los grupos nacionales de gran magnitud o grupos multinacionales, en una jurisdicción determinada, sea < 15%, se recaudará el Impuesto Complementario:

Contribuyentes

Cada entidad constitutiva de un grupo nacional o multinacional, radicada en España, estará sujeta al **Impuesto Complementario nacional** por las rentas obtenidas por dicha entidad, cuando hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo.

La entidad matriz de un grupo multinacional, radicada en territorio español, calculará la parte que le sea atribuible del **Impuesto Complementario primario** que corresponda a las rentas de aquellas entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en territorio español, cuando dichas rentas hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo (regla de inclusión de rentas).

Una entidad constitutiva de un grupo multinacional, radicada en territorio español, estará obligada a satisfacer el importe del **Impuesto Complementario secundario** que corresponda respecto de las rentas obtenidas por las entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en territorio español y que no estén sujetas a una regla de inclusión de rentas admisible, cuando dichas rentas hubieran sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo.

Exclusión de Minimis (art 33):

El Impuesto Complementario que corresponda a las entidades constitutivas que radiquen en una jurisdicción será cero, en el periodo impositivo en el que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la media de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción sea inferior a 10 millones de euros; **y**
- Que la media de las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas en dicha jurisdicción dé lugar a una pérdida o un beneficio inferior a un 1 millón de euros.

Para el cálculo de la media de los ingresos admisibles y de la media de las ganancias o pérdidas admisibles se tendrán en cuenta el periodo impositivo en curso y los dos periodos impositivos anteriores.

No exigibilidad del impuesto complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud por inicio de actividad internacional (DT tercera)

El **Impuesto Complementario nacional**, de la entidad matriz última y sus entidades constitutivas que radiquen en territorio español y de la entidad matriz intermedia y sus entidades constitutivas radicadas en territorio español, cuando la matriz última sea una entidad excluida, será cero:

- En los 5 primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional.
- En los 5 primeros años a partir del primer día del periodo impositivo en el que el grupo nacional de gran magnitud esté sujeto a la aplicación de la presente ley por primera vez.

El **Impuesto Complementario secundario**, será cero en los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional de dicho grupo.

Se considerará que un grupo multinacional se encuentra en la fase inicial de su actividad internacional si, en un periodo impositivo, **se cumplen las siguientes condiciones:**

- a) Sus entidades constitutivas no radiquen en más de seis jurisdicciones distintas.
- b) La suma del valor neto contable de los activos materiales de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional ubicadas en jurisdicciones distintas de la jurisdicción de referencia no supera el importe 50 millones de euros.

Puertos seguros de naturaleza permanente (art 34)**El Impuesto Complementario primario será cero**

- en relación con sus **entidades constitutivas radicadas en otro Estado miembro**, cuando ese Estado miembro exija un Impuesto Complementario nacional admisible que se haya determinado en el período impositivo de conformidad con la norma de contabilidad financiera aceptable de la entidad matriz última o con las normas internacionales de información financiera.
- en relación con sus **entidades constitutivas que estén sujetas a un Impuesto Complementario nacional en otra jurisdicción**, cuando dicha jurisdicción exija un Impuesto Complementario nacional admisible que cumpla las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros.
- en relación con **aquellas entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción que cumpla las condiciones de un «acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros»**, en los términos establecidos en dicho acuerdo internacional.

Puertos seguros transitorios para los períodos impositivos iniciados desde el 31 de diciembre de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2026 (DT cuarta)

El Impuesto Complementario será cero, para los contribuyentes que pertenezcan a un grupo multinacional que presente una información país por país admisible, recibido por la Administración tributaria española, en relación con aquellas jurisdicciones y periodos impositivos respecto de los que se cumpla uno de los tres requisitos siguientes:

- a) El importe de los ingresos brutos del grupo y el resultado antes del impuesto que grave los beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo para la jurisdicción sea menor o igual a 10 millones de euros y a 1 millón de euros, respectivamente.
- b) El tipo impositivo efectivo simplificado de la jurisdicción para cada período impositivo del período transitorio sea igual o superior al tipo transitorio establecido para dicho período:
 - 15 por ciento para los períodos impositivos que se inicien en 2023 y 2024.
 - 16 por ciento para los períodos impositivos que se inicien en 2025.
 - 17 por ciento para los períodos impositivos que se inicien en 2026.
- c) Los resultados antes del impuesto que grave los beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo sean menores o iguales al importe que corresponda a la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica de tal jurisdicción determinada de acuerdo con lo dispuesto en el art 14 de la Ley (que a su vez contiene una regla de atenuación para los ejercicios hasta 2023 DT segunda)

Resumen de las medidas fiscales:**IRPF (DF 7ª)****Tipo de gravamen del ahorro:** (modificación de los arts. 66 y 76)

Se incrementa el tipo impositivo del 28% al **30%** para rentas del ahorro superiores a 300.000 euros.

Régimen de desplazados: (modificación del art. 93)

Se incrementa el tipo impositivo del 28% al **30%** para rentas del ahorro superiores a 300.000 euros.

Bonificación por contrataciones en entidades deportivas no profesionales sin ánimo de lucro.

Tendrán derecho a una **bonificación del cien por cien** de la cuota empresarial por contingencias comunes, clubes, asociaciones o entidades deportivas no profesionales sin ánimo de lucro por los trabajadores a su servicio que actúen como entrenadores o monitores dedicados a la formación, preparación o entrenamiento de personas menores de dieciocho años.

Rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional (nueva DA 60)

Cuando los rendimientos íntegros del trabajo obtenidos en el período impositivo a los que no les resulte de aplicación la reducción prevista en el artículo 18.2 de esta Ley derivados de elaboración de obras literarias, artísticas o científicas a los que se refiere el artículo 17.2 d) de esta Ley y de la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad, excedan del 130 por ciento de la cuantía media de los referidos rendimientos imputados en los tres períodos impositivos anteriores, se reducirá en un 30 por ciento el citado exceso.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (DF 8ª)

Nuevos tipos progresivos para pequeñas entidades: (modificación del art. 29 LIS y nueva DT 44)

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de **1 de enero de 2025**

2025	Entidades con cifra de negocios inferior a 1 millón de euros	
	Base imponible	tipo
	De 0 hasta 50.000 euros	21%
	Resto de base	22%
	Entidades con cifra de negocios inferior a 10 millones de euros	
	Base	24%

2026	Entidades con cifra de negocios inferior a 1 millón de euros	
	Base imponible	tipo
	De 0 hasta 50.000 euros	19%
	Resto de base	21%
	Entidades con cifra de negocios inferior a 10 millones de euros	
	Base	23%

2027	Entidades con cifra de negocios inferior a 1 millón de euros	
	Base imponible	tipo
	De 0 hasta 50.000 euros	17%
	Resto de base	20%
	Entidades con cifra de negocios inferior a 10 millones de euros	
	Base	22%

2028	Entidades con cifra de negocios inferior a 1 millón de euros	
	Base imponible	tipo
	De 0 hasta 50.000 euros	17%
	Resto de base	20%
	Entidades con cifra de negocios inferior a 10 millones de euros	
	Base	21%

2029	Entidades con cifra de negocios inferior a 1 millón de euros	
	Base imponible	tipo
	De 0 hasta 50.000 euros	17%
	Resto de base	20%
	Entidades con cifra de negocios inferior a 10 millones de euros	
	Base	20%

Tributación mínima: (modificación del art. 30 Bis LIS)

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de **1 de enero de 2025**

Adición de reglas específicas para entidades pequeñas:

Se incluyen disposiciones detalladas para calcular la cuota líquida mínima de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros:

El porcentaje mínimo se calculará multiplicando la escala de gravamen prevista en el artículo 29 por **15/25**, redondeado por exceso.

Tratamiento especial para otras entidades menores:

Para entidades que cumplan las condiciones del artículo 101, la cuota mínima también se calculará usando el mismo factor **15/25**, aplicado al tipo de gravamen correspondiente.

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN (DF 8ª)

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de **1 de enero de 2025**

Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del **20 por ciento** (con la anterior redacción vigente en 2024 era del 15%) del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los requisitos ya existentes para 2024 (mantenimiento de fondos propios: 3 años y dotación de una reserva indisponible durante ese plazo)

Nuevas reducciones adicionales por incremento de plantilla:

Se introducen porcentajes adicionales de reducción en la base imponible dependiendo del aumento de la **plantilla media**:

23% para incrementos entre el 2% y el 5%.

26,5% para incrementos entre el 5% y el 10%.

30% para incrementos superiores al 10%.

Estas reducciones están condicionadas a mantener el incremento de plantilla durante **3 años**.

Límites ampliados según el tamaño del negocio:

El límite de reducción se amplía al **25%** de la base imponible positiva para contribuyentes con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros.

Flexibilidad en la aplicación:

En caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los **2 años siguientes**, manteniendo los nuevos límites.

MPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (DF 1ª)

(en relación con el FRAUDE DE HIDROCARBUROS)

(Se modifica el artículo 19 y se adiciona un apartado undécimo al Anexo de la LIVA)

Con el objeto de **atajar el fraude que afecta al mercado de gasóleos, gasolinas y biocarburantes** destinados a su uso como carburante en vehículos automóviles, bajo la modalidad de «missing traders», empresas que se crean para extraer estos hidrocarburos de un depósito fiscal (que se encuentran en régimen de depósito distinto de los aduaneros a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido —IVA—), liquidando el IVA de la operación asimilada a la importación devengado con ocasión de la salida o abandono del régimen (modelo 380 de autoliquidación con derecho a la deducción en la propia declaración-liquidación) y en la fase siguiente revendiendo los hidrocarburos a un distribuidor o estación de servicio, con repercusión del IVA que luego no ingresan; desapareciendo antes de que la Agencia tributaria pueda detectar el fraude:

- corresponde liquidar el IVA asimilado a la importación con ocasión de la extracción de los productos del depósito fiscal, al último depositante de los productos, o el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario de dichos los productos.
- Para evitar el fraude se va a exigir a quien extraiga los referidos carburantes del depósito fiscal que demuestre que es un operador económico autorizado a efectos de la normativa aduanera o que tiene la condición de operador confiable reconocido por la Administración tributaria o que, antes de la extracción,

garantice el pago del impuesto correspondiente a la siguiente entrega sujeta y no exenta de IVA que efectuó en la siguiente fase de la cadena.

La condición de operador confiable será reconocida a los sujetos pasivos inscritos en el registro de extractores que tengan un volumen mínimo de extracciones durante el año anterior y hayan realizado operaciones al por mayor durante los 3 años anteriores, siempre que, además, quede acreditada su solvencia financiera. Por su parte, la garantía será del 110% de las cuotas del IVA correspondiente a las operaciones asimiladas a la importación devengadas en los meses anteriores a la extracción de los productos. La garantía se presentará ante la Administración tributaria y podrá constituirse mediante aval de entidad de crédito o pago a cuenta.

(Modificación del artículo 71 del Reglamento del IVA)

Los titulares de los depósitos fiscales de gasolinas, gasóleos o biocarburantes incluidos en el ámbito objetivo del **Impuesto sobre Hidrocarburos**, así como los empresarios o profesionales que extraigan esos productos de los depósitos fiscales **presentará declaración mensual**.

MODIFICACIÓN DE LA LEY DE IMPUESTOS ESPECIALES (DF 5ª)

(en relación con el impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco)

Con efectos a partir del **1 de enero de 2025**, se crea un **impuesto específico para los cigarrillos electrónicos**. Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco, que se desarrolla en el artículo 64.

Ámbito objetivo: líquidos para cigarrillos electrónicos, bolsas de nicotina y otros productos de nicotina distintos de los comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco (se excluyen los que tengan consideración de medicamentos)

Base imponible: volumen expresado en mililitros para los cigarrillos electrónicos y por el peso del producto expresado en gramos para las bolsas de nicotina y para los otros productos de nicotina.

Tipo impositivo:

Epígrafe 1: Líquido para cigarrillos electrónicos que no contenga nicotina o que contenga 15 miligramos de nicotina o menos, por mililitro de producto: 0,15 euros por mililitro.

Epígrafe 2: Líquido para cigarrillos electrónicos que contenga más de 15 miligramos de nicotina por mililitro de producto: 0,20 euros por mililitro.

Epígrafe 3: Bolsas de nicotina: 0,10 euros por gramo.

Epígrafe 4: Otros productos de nicotina: 0,10 euros por gramo.

Obligaciones de información: (nueva) DT novena

Durante los **30 días siguientes** a la entrada en vigor del impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco, quienes almacenen productos objeto del mismo con fines comerciales **presentarán en la sede electrónica de la AEAT una declaración informativa** en la que se especificará la clase y cantidad de producto almacenada en el momento de la entrada en vigor del impuesto.

Regularización

A la fecha de la entrada en vigor del nuevo impuesto, quienes posean dichos productos, salvo que se vinculen al régimen suspensivo, deberán presentar una liquidación entre el 1 y el 25 de abril, en las condiciones que se determinen.

IVA DE LOS ARRENDAMIENTOS DE VIVIENDA DE CORTA DURACIÓN (DF 16ª)

El Gobierno **impulsará la modificación de la Directiva armonizada** del IVA en el ámbito de la Unión Europea **para permitir a los Estados miembros gravar los arrendamientos de viviendas de corta duración**, en aquellas zonas donde este tipo de alojamiento dificulta el acceso a la vivienda a la ciudadanía o promueve la saturación turística del territorio. La transposición de la Directiva se realizará con carácter de urgencia, implicando a las plataformas digitales que facilitan estos arrendamientos para que se ocupen de la repercusión e ingreso del IVA.

IMPUESTO SOBRE EL MARGEN DE INTERESES Y COMISIONES DE DETERMINADAS ENTIDADES FINANCIERAS

(DF 9ª)

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien desde el **1 de enero de 2024**, se crea el Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras.

El Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras es un tributo de naturaleza directa que grava, en la forma y condiciones previstas en esta disposición, el margen de intereses y comisiones obtenido por entidades de crédito, sucursales de entidades de crédito extranjeras y establecimientos financieros de crédito derivado de la actividad que desarrollen en territorio español.

RECONOCIMIENTO DE DEVOLUCIONES AEAT (DF 15ª)

La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá reconocer las devoluciones derivadas de la aplicación de la [disposición transitoria segunda](#) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo, en relación con los períodos impositivos 2019 a 2022, mediante el inicio del procedimiento de rectificación de autoliquidación, o de devolución iniciado mediante autoliquidación, que se tramitarán conforme a las normas sobre actuaciones y procedimientos tributarios previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos señalados en esta disposición.

Norma en tramitación

AUTOLIQUIDACIÓN – NUEVOS MODELOS

CIGARRILLOS ELECTRÓNICOS. Se publica en la web del Ministerio para su audiencia e información pública del Proyecto de Orden HAC/xxx/2024, de xx de diciembre, por la que se aprueba el modelo 573, "Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación", se determina la forma y el procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el registro territorial de los adquirentes intracomunitarios del citado impuesto.



Fecha: 25/11/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Texto del Proyecto](#)

La Ley XX/2024, de XX de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias, a través de una de sus disposiciones finales **crea con efectos desde el 1 de enero de 2025 un nuevo impuesto especial de fabricación aplicable en todo el territorio español**, excepto en la Comunidad Autónoma de

Canarias y las Ciudades de Ceuta, y de Melilla y que **recae sobre el consumo de líquidos para cigarrillos electrónicos, bolsas de nicotina y otros productos de nicotina** que no tengan la consideración de medicamentos.

El ámbito objetivo del nuevo tributo incluye los productos que no se encuentren comprendidos actualmente en el ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y la conveniencia de su creación obedece a diferentes razones que se recogen en la exposición de motivos de la Ley que los crea.

Al tener la consideración de un impuesto especial de fabricación la regulación se encuentra amparada en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, así como en el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, modificándose determinados preceptos de esas normas en la citada Ley XX/2024.

La regulación del **ámbito objetivo, hecho imponible, supuestos de no sujeción, devengo, contribuyentes, base imponible, tipo impositivo, exenciones, devoluciones y circulación se recoge en un nuevo capítulo IX** dentro del título I de la Ley de Impuestos Especiales "Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco" que comprende los artículos 64 a 64 decies, así como las disposiciones transitorias novena, décima y undécima.

La entrada en vigor de esta nueva figura impositiva, **exige la aprobación de un modelo de autoliquidación**, así como establecer la forma, condiciones generales y procedimiento para su presentación y la regulación de la inscripción en el registro territorial en España de los contribuyentes citados en el artículo 64 quinquies de la Ley del Impuesto Especial.

Aprobación del modelo 573 y A24 (Art. 1)

- Se aprueba el **modelo 573**, «Impuesto sobre Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco. **Autoliquidación**», cuyo formato electrónico figura en el **anexo I** de la presente orden.
- Se aprueba el **modelo A24**, «Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco. **Solicitud de devolución por envíos dentro de la Unión Europea**», cuyo formato electrónico figura en el **anexo II** de la presente orden.

Obligados y plazos para la presentación del modelo 573 (Art. 2)

- El cumplimiento de esta obligación deberá ser realizada por las personas físicas o jurídicas y entidades del artículo 35 apartado 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, definidas como contribuyentes en el artículo 64 quinquies de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y desarrollada por los artículos 130 a 134 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.
- El período de liquidación **será de un mes natural** y el plazo para la presentación de la autoliquidación y, en su caso, ingreso simultáneo de la deuda tributaria **serán los veinte primeros días naturales siguientes** a aquel en que finaliza el mes en que se hayan producido los devengos.

Obligados y plazos para la presentación del modelo A24 (Art. 3)

- Quienes expidan desde el ámbito territorial interno los productos objeto de este impuesto con destino al territorio de otro Estado miembro, **tendrá derecho a la devolución** de las cuotas pagadas por el mismo. Para poder solicitar esa devolución deberá presentarse el modelo A24.
- La presentación del modelo A24 se efectuará dentro de los **veinte primeros días naturales siguientes** a aquel en que finaliza el periodo mensual en que se produzcan los hechos que motivan la solicitud de devolución.

Inscripción de los contribuyentes citados en el artículo 64 quinquies de la Ley de Impuestos Especiales en el registro territorial del Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco. (Art. 5)

- En los términos previstos en este artículo y en base al artículo 134 del Reglamento de los Impuestos Especiales, **deberán solicitar en España la inscripción en el registro territorial** del Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco los

contribuyentes citados en el artículo 64 quinquies de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Obligados y plazos para la autoliquidación del Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco conforme lo dispuesto en la disposición transitoria décima de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. (DA 1ª)

- La tenencia de productos almacenados con fines comerciales **a 1 de enero de 2025**, siempre y cuando no se vinculen al régimen suspensivo, **implica la necesidad de regularizar la situación tributaria** de estos productos, ya que se produce el devengo del impuesto.
- Esta regularización se efectuará mediante la autoliquidación del **modelo 573**, correspondiente al primer mes de 2025, que se deberá presentar e ingresar simultáneamente entre el **1 al 20 de abril de 2025**.

Consultas de la DGT

DECLARACIÓN CONJUNTA

IRPF. La DGT nos recuerda un supuesto muy común de la presentación conjunta con los hijos en el caso de separación. Y nos recuerda especialmente que la DGT no puede determinar cuál de los dos progenitores tiene preferencia para optar por la declaración conjunta.



Fecha: 17/09/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1970-24 de 17/09/2024](#)

Hechos que expone el consultante

La consultante está separada desde hace dos años y tiene dos hijos en común con su exmarido:

- **Hija mayor (22 años):** Es estudiante sin ingresos, **convive exclusivamente con la consultante**. Por sentencia judicial firme, el padre está obligado a pagar una pensión alimenticia por ella.

- **Hijo menor (15 años):** Bajo régimen de **custodia compartida** entre ambos progenitores.

Pregunta del consultante

- ¿A cuál de los progenitores corresponde presentar la declaración del IRPF 2024 de forma conjunta con ambos hijos?

Contestación de la Dirección General de Tributos (DGT)

A. Determinación de la unidad familiar según el artículo 82 de la LIRPF

Hija mayor (22 años): Al ser mayor de edad y no estar incapacitada judicialmente, **no forma parte de la unidad familiar** de ninguno de los progenitores. Por tanto, no es posible presentar declaración conjunta con ella.

Hijo menor (15 años):

- En supuestos de custodia compartida, **cualquiera de los progenitores puede optar por la tributación conjunta con el hijo menor**.
- Sin embargo, si uno de los progenitores presenta declaración conjunta con el menor, el otro estará obligado a realizar una declaración individual.
- **La DGT no puede determinar cuál de los dos tiene preferencia para optar por la declaración conjunta**, dejando la decisión al acuerdo entre las partes.

B. Caso particular expuesto por la consultante:

- Si, como indica la interesada, **el padre presenta declaración conjunta con el hijo menor, ella estará obligada a realizar su declaración de forma individual**.

Advertencia sobre conflictos en la tributación conjunta:

- Si ambos progenitores intentasen presentar declaración conjunta con el mismo hijo, la Administración Tributaria regularizaría la situación mediante los procedimientos de comprobación.

Artículos en los que se basa la contestación

Artículo 82 de la Ley LIRPF: Regula la composición de la unidad familiar y la posibilidad de optar por la tributación conjunta.

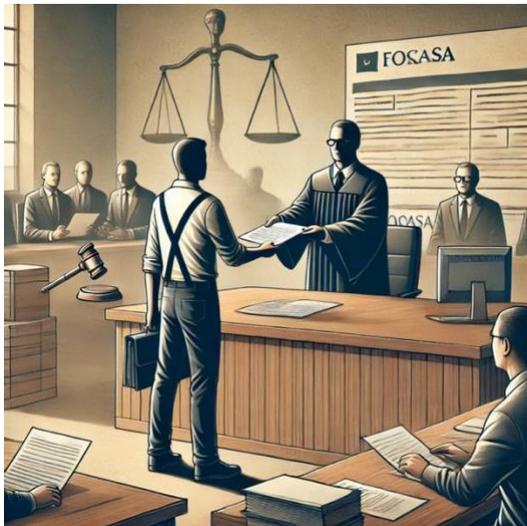
Artículo 89 de la LGT:

Establece el carácter vinculante de las consultas emitidas por la Dirección General de Tributos.

Referencias a consultas y resoluciones relacionadas

Consultas vinculantes V2233-09 y V1598-09: Criterios sobre tributación conjunta en casos de separación o divorcio, en especial cuando existe custodia compartida. Estas consultas confirman que cualquiera de los progenitores puede optar por la tributación conjunta en el supuesto de custodia compartida, pero dejan la decisión a acuerdo entre las partes.

IRPF. PAGO DEL FOGASA. IMPUTACIÓN TEMPORAL. La DGT nos recuerda que los pagos percibidos del FOGASA en 2023 como resultado de una resolución judicial relativa a salarios impagados por su empleador en el 2019, deberán presentarse mediante complementaria del ejercicio 2019.



Fecha: 17/09/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1971-24 de 17/09/2024](#)

Hechos que expone el consultante

- En 2023, el consultante recibió un pago del Fondo de Garantía Salarial (FOGASA).
- Este pago fue resultado de una resolución judicial relativa a salarios impagados por su empleador en el ejercicio 2019.

Pregunta del consultante

- El consultante solicita aclaración sobre la imputación temporal del importe percibido del FOGASA y si debe declararlo en su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2023.

Contestación de la DGT

La imputación temporal de rentas sigue las normas del artículo 14 de la Ley 35/2006 del IRPF:

Regla general: Las rentas se imputan al período en que son exigibles. En este caso, los salarios no pagados debieron imputarse a 2019, año en que eran exigibles.

Regla especial (artículo 14.2.a): Esta regla aplica solo si la determinación del derecho o cuantía de la renta dependía de una resolución judicial. En este caso no aplica, ya que los salarios eran exigibles en 2019, sin depender de la resolución judicial.

Regla especial (artículo 14.2.b): Por circunstancias justificadas ajenas al contribuyente, si los rendimientos del trabajo se perciben en períodos posteriores al de su exigibilidad, deben imputarse al ejercicio original (2019) mediante la presentación de una **autoliquidación complementaria**. En este caso:

- No se aplican sanciones, intereses de demora ni recargos.
- La autoliquidación debe presentarse entre la fecha de percepción y el fin del siguiente plazo de declaraciones del IRPF.

Conclusión de la DGT:

- Los rendimientos percibidos del FOGASA en 2023 **deben declararse como correspondientes al ejercicio 2019, presentando la autoliquidación complementaria sin penalización alguna.**

Artículos en los que se basa la contestación

[Artículo 14](#) de la Ley 35/2006 - Imputación temporal de rentas: relevante por establecer las reglas generales y especiales de imputación temporal de rendimientos.

[Artículo 89](#) de la Ley 58/2003, General Tributaria - Efectos vinculantes de la consulta: fundamenta la obligatoriedad de seguir la resolución emitida por la DGT.

PACTO SUCESORIO DE MEJORA

IRPF. La DGT examina el valor de adquisición en la venta de un inmueble adquirido parcialmente por pacto sucesorio de mejora sin que haya transcurrido los 5 años.



Fecha: 17/09/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1974-24 de 17/09/2024](#)

Hechos que expone el consultante

- En 2023, el consultante, junto con sus hermanos, vende un inmueble.
- El inmueble fue adquirido parcialmente mediante un **pacto sucesorio de mejora en 2022**, obteniendo:
 - La **mitad indivisa** en pleno dominio.
 - El usufructo de **la otra mitad**, cuya nuda propiedad ya había sido adquirida previamente por donación.
- La causante del pacto sucesorio sigue viva al momento de la transmisión.

Pregunta del consultante

- ¿Cuál es el **valor de adquisición de la mitad indivisa del inmueble adquirida mediante el pacto de mejora**, para determinar la ganancia o pérdida patrimonial generada por la **venta en 2023**?

Contestación de la DGT

La DGT analiza el caso conforme a las siguientes normas:

Concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales (artículo 33 de la Ley 35/2006):

- Las ganancias o pérdidas patrimoniales se calculan como la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión.

Valor de adquisición (artículo 36 de la Ley 35/2006):

- En **adquisiciones por pactos sucesorios con efectos de presente**, si la transmisión del bien ocurre antes de cinco años desde la celebración del pacto o del fallecimiento del causante, se aplica el régimen especial:

Los adquirentes (mejorados) **se subrogan en la posición del causante (mejorante)**, tomando como referencia el valor y fecha de adquisición de este.

Aplicación al caso concreto:

- La **mitad indivisa** del inmueble, **adquirida mediante pacto de mejora**, **mantiene el valor de adquisición que tenía para la mejorante**, determinado por las normas aplicables a su adquisición previa, incluida la disolución de la sociedad de gananciales.
- Se excluye la posibilidad de actualizar el valor en esta subrogación**, conforme al artículo 33.2.b) de la Ley 35/2006.

Prueba del valor de adquisición (artículo 106 de la Ley 58/2003, General Tributaria):

- El consultante **puede justificar el valor de adquisición con medios de prueba admitidos en Derecho**, y será competencia de los órganos tributarios evaluar la suficiencia de dichas pruebas.

Artículos en los que se basa la contestación

Artículo 33 de la Ley 35/2006 - Concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales: define las ganancias y pérdidas patrimoniales y cómo se calculan.

Artículo 36 de la Ley 35/2006 - Adquisiciones por pactos sucesorios: regula el valor de adquisición en transmisiones derivadas de pactos sucesorios.

Artículo 33.2.b) de la Ley 35/2006 - Régimen de subrogación: garantiza la continuidad del valor de adquisición sin alteraciones en determinados supuestos.

Artículo 106.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria - Valoración de pruebas en procedimientos tributarios: establece las reglas para justificar el valor de adquisición en procedimientos tributarios.

REVOCACIÓN DONACIÓN

ISD. La revocación de una donación no está sujeto a ISD siempre que cumpla la revocación con los requisitos civiles.



Fecha: 27/09/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V2111-24 de 27/09/2024](#)**Hechos que Expone el Consultante**

- En diciembre de 2021, el consultante y su hermano **recibieron una donación de su tía**.
- Posteriormente, **esta les realizó una segunda donación**.
- Tras evaluar el impacto fiscal acumulado en el ISD, los consultantes **pretenden revocar la**

última donación, con la intención de que su tía la realice nuevamente pasado un tiempo.

Pregunta del Consultante

- El consultante solicita confirmación de que la **revocación de la donación no estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)**.

Contestación de la DGT y Argumentos Jurídicos

La DGT concluye que:

- **En principio, la revocación no constituye un nuevo acto sujeto al ISD:** La revocación implica la cesación de los efectos de un negocio jurídico ya realizado, **no la generación de un nuevo hecho imponible.**
- **Condición necesaria:** Para que la revocación no esté sujeta al ISD, debe cumplir con los requisitos establecidos por el Derecho civil, **que exige la posibilidad de anular la donación con efectos retroactivos (“ex tunc”).**
- **Si no se cumplen los requisitos civiles:** El acto será considerado una resolución de mutuo acuerdo, constituyendo una nueva transmisión del dinero, sujeta al ISD por concepto de donaciones, con la tía como sujeto pasivo. Si la tía realizara una nueva donación posterior, también estaría sujeta al ISD, esta vez con los consultantes como sujetos pasivos.

Fundamentos Jurídicos

- **Artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD):** Define como hecho imponible la adquisición de bienes por donación o cualquier negocio jurídico gratuito “intervivos”.
- **Artículo 7 del Reglamento del ISD:** Establece el principio de calificación, regulando que el ISD se exige en función de la verdadera naturaleza del acto jurídico.
- **Interpretación civil:** La revocación efectiva depende de las disposiciones civiles aplicables que determinen su validez.

Normativa Aplicable

[Artículo 3.1.b\) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD:](#) Este artículo define como hecho imponible las adquisiciones gratuitas por donación. Se aplica para delimitar si la revocación puede generar un nuevo hecho imponible.

[Artículo 7 del Reglamento del ISD, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre:](#) Regula que el ISD se exigirá conforme a la verdadera naturaleza del acto, relevante para determinar si la revocación constituye un nuevo hecho imponible.

HEREDERO RESIDENTE EN ESPAÑA

ISD. La DGT nos recuerda los derechos del heredero residente en España ante herencias internacionales. Si en el momento de presentar el ISD en España no conoce el ISD en Alemania puede solicitar prórroga del plazo de presentación, o una rectificación de la autoliquidación ya presentada.



Fecha: 27/09/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V2112-24 de 27/09/2024](#)

Hechos que Expone la Consultante

- La consultante, **residente fiscal en España**, ha sido nombrada heredera tras el fallecimiento de una persona residente en **Alemania**.
- Sin embargo, **el proceso en Alemania** para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones alemán **puede extenderse más allá del plazo establecido en España para la presentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)**.

Pregunta de la Consultante

- La consultante solicita información sobre la tributación de la herencia, incluyendo los efectos de la posible doble imposición internacional y las medidas que puede adoptar ante el retraso en el pago del impuesto en Alemania.

Contestación de la DGT y Argumentos Jurídicos

La DGT aclara que:

Normativa aplicable:

- La Ley 29/1987 (LISD) regula el ISD en España, siendo aplicable por obligación personal debido a la residencia fiscal de la consultante. Si no hay bienes en España, como parece ser el caso, se aplicará la normativa de la **comunidad autónoma de residencia de la consultante**.

Organismo competente:

- Al no haber punto de conexión con una comunidad autónoma, el impuesto debe ser gestionado por la **Administración Central del Estado**, a través de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

Evitar la doble imposición internacional:

- La consultante **puede deducir la menor de las siguientes cantidades**:
 - (i) el importe efectivo satisfecho en Alemania por un impuesto similar al ISD o
 - (ii) el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del ISD español al valor de los bienes gravados en Alemania.

Prórroga del plazo:

- La consultante puede solicitar, dentro de los cinco primeros meses desde el fallecimiento, **una prórroga de seis meses** para la presentación del ISD en España.

Rectificación de la autoliquidación:

- Si al presentar la autoliquidación en España no se ha completado el pago en Alemania, **deberá consignar solo lo ya satisfecho**. Posteriormente, **podrá rectificar la autoliquidación** una vez se liquide íntegramente el impuesto en Alemania, solicitando la devolución de lo ingresado de más.

Normativa Aplicable

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD):

[Artículo 3](#): Define como hecho imponible la adquisición de bienes por herencia.

[Artículo 6](#): Regula la obligación personal de tributar por todos los bienes heredados, independientemente de su localización.

[Artículo 23](#): Establece la deducción por doble imposición internacional.

[Disposición Adicional Segunda](#): Regula la aplicación de normativa autonómica según el caso.

Reglamento del ISD, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre

[Artículo 67](#): Fija el plazo para presentar el impuesto (seis meses desde el fallecimiento).

[Artículo 68](#): Regula la solicitud de prórroga.

AMORTIZACIÓN ACELARADA

IS. ERD. La aplicación de la amortización acelerada (en las ERD) es una opción tributaria que no condiciona los periodos impositivos posteriores, y no pueden rectificarse una vez vencido el plazo de presentación.



Fecha: 10/07/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1683-24 de 10/07/2024](#)**Hechos que Expone la Consultante**

- La consultante es una sociedad mercantil que cumple con los requisitos para aplicar los incentivos fiscales destinados a entidades de reducida dimensión (ERD), específicamente en relación con la amortización acelerada de inversiones.

Preguntas de la Consultante

- Si al aplicar la **amortización acelerada en un ejercicio, ¿es obligatorio continuar con ese método en los años posteriores, o puede optar por utilizar el coeficiente lineal**

máximo multiplicado por dos, según las tablas de amortización oficiales?

- En caso de no haber aplicado la amortización acelerada en el primer ejercicio de uso de un inmovilizado, **¿es posible aplicarla en ejercicios posteriores?**

Contestación de la DGT y Argumentos Jurídicos

La DGT responde de la siguiente manera:

Flexibilidad en la amortización:

- La amortización acelerada, según el artículo 103 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), **no es obligatoria, sino una opción**. La sociedad puede elegir entre aplicar el coeficiente máximo multiplicado por dos o utilizar un coeficiente menor, incluso el coeficiente lineal estándar de las tablas aprobadas.

Aplicación posterior de la amortización acelerada:

- Si no se utilizó la amortización acelerada **en el primer ejercicio de uso de la inversión, esto no impide aplicarla en ejercicios posteriores**, siempre que el plazo reglamentario de declaración de dichos ejercicios no haya finalizado.

Irrevocabilidad de las opciones fiscales:

- Según el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT), **las opciones fiscales ejercitadas con la presentación de una declaración no pueden rectificarse una vez vencido el plazo de presentación**. Por tanto, la amortización acelerada debe aplicarse dentro del plazo reglamentario de declaración del ejercicio correspondiente.

Ajustes extracontables:

En caso de que el gasto fiscal por amortización acelerada supere el gasto contable, la diferencia deberá ajustarse extracontablemente como un ajuste negativo en la declaración del periodo.

Normativa Aplicable

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS):

[Artículo 103](#): Regula la amortización acelerada para las ERD, permitiendo multiplicar por dos el coeficiente máximo de las tablas.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT):

[Artículo 119.3](#): Establece la irrevocabilidad de las opciones tributarias una vez vencido el plazo reglamentario.

RESERVA DE DOMINIO

IS. La DGT determina que los ingresos derivados de una venta con reserva de dominio se imputan al período del pago completo.



Fecha: 21/08/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1902-24 de 21/08/2024](#)

Hechos que expone el consultante

- La entidad consultante, una sociedad limitada profesional, planea vender un local de su propiedad a otra entidad.
- El precio de venta será abonado en dos partes:
 - una primera parte al momento de formalizar la escritura pública de compraventa (prevista antes de finalizar 2022) y
 - una segunda parte, aplazada, a pagar dentro de un plazo máximo de 7 años desde la firma de la escritura.
- En garantía del precio aplazado, se pactará una condición suspensiva de reserva de dominio, por la que la transmisión del dominio y la entrega de la posesión del local se producirá únicamente cuando el comprador haya satisfecho el precio total.

Cuestión planteada

- El consultante pregunta si el beneficio obtenido por la venta del local debe imputarse al período impositivo en que se formaliza la escritura de compraventa (2022) o al período en que el comprador pague completamente el precio y se produzca la transmisión del dominio.

Contestación de la Dirección General de Tributos

- La DGT concluye que el ingreso derivado de la venta no debe imputarse al ejercicio 2022, sino al período impositivo en que el comprador pague íntegramente el precio pactado. Los argumentos principales son los siguientes:

Principio del devengo:

- El artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) establece que los ingresos deben imputarse al período en que se devenguen, según la normativa contable.
- Contablemente, el ingreso se reconoce solo cuando se transfieren al cliente los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del bien (norma de valoración 14ª del PGC).

Condición suspensiva de reserva de dominio:

- La cláusula de reserva de dominio implica que el dominio y la posesión del local no se transfieren al comprador hasta que este complete el pago. Hasta ese momento, los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad **no se transfieren, y las cantidades recibidas tendrán la consideración de pasivo (deuda).**

Jurisprudencia aplicable: Se invoca la [STS de 19 de diciembre de 2012](#), que establece que el pacto de reserva de dominio actúa como condición suspensiva, retrasando la transmisión del dominio hasta que se pague el precio total.

Normativa aplicada

Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS):

[Artículo 10.3](#): Criterios de determinación de la base imponible según el resultado contable.

[Artículo 11.1](#): Imputación temporal de ingresos y gastos según su devengo.

Código de Comercio:

[Artículo 38.d](#)): Imputación de ingresos y gastos al ejercicio correspondiente.

Real Decreto 1514/2007 (PGC): [Norma de valoración 14ª](#): Reconocimiento de ingresos derivados de ventas.

Referencias relevantes

Consulta 1 del BOICAC nº 99 de marzo 2014 (ICAC): Aporta criterios contables sobre la transmisión de riesgos y beneficios en ventas con condiciones especiales.

STS de 19 de diciembre de 2012 ([recurso 81/2010](#)): Doctrina sobre el pacto de reserva de dominio como condición suspensiva.

RENTAS IRREGULARES

IRPF. REDUCCIÓN DEL 30%. Puede beneficiarse de la reducción del 30% la percepción de un incentivo trienal basado en un programa de incentivos de la compañía.



Fecha: 11/07/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1720-24 de 11/07/2024](#)

Hechos que expone el consultante

- La compañía consultante ha establecido un **programa de incentivos basado en los resultados acumulados de tres años de actividad** (medidos a través del Valor Agregado para el Accionista, SVA). Este incentivo se calcula en función de los rendimientos operativos y el coste del capital de la compañía.
- Están vigentes programas para los períodos 2021-2023, 2022-2024 y 2023-2025, **pagaderos al final de cada trienio**. El incentivo se **determina al final del tercer año**, perdiendo el derecho quienes cesen en la empresa antes del 31 de

octubre del tercer año, salvo excepciones previstas en el Plan.

Cuestión planteada

- El consultante pregunta **si el incentivo puede beneficiarse de la reducción del 30 %** prevista en el artículo 18.2 de la Ley del IRPF para rendimientos generados en más de dos años.

Contestación de la Dirección General de Tributos

La DGT confirma que el incentivo **puede beneficiarse de la reducción del 30 %**, siempre que se cumplan las condiciones del artículo 18.2 de la Ley del IRPF. Los principales argumentos son:

Generación superior a dos años:

- La reducción se aplica a rendimientos generados **en más de dos años**.
- En este caso, **el incentivo se genera por el cumplimiento de un período trienal de servicios en la empresa, no siendo una acumulación de rendimientos anuales**. El derecho al cobro surge solo al final del tercer año.

Exclusión de la irregularidad temporal:

- No se trata de rendimientos calificados como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, ya que no encajan en los supuestos del artículo 12 del Reglamento del IRPF.

Condiciones adicionales para la reducción:

- El contribuyente no debe haber aplicado esta reducción a otros rendimientos con período de generación superior a dos años en los cinco ejercicios anteriores (salvo rendimientos por extinción de la relación laboral).
- El importe del rendimiento sobre el que se aplica la reducción no puede superar 300.000 euros anuales.

Por tanto, la reducción es aplicable si se respetan estas limitaciones.

Normativa aplicada

[Ley 35/2006, del IRPF:](#)

[Artículo 18.2:](#) Reducción del 30 % para rendimientos con período de generación superior a dos años.

[Real Decreto 439/2007, Reglamento del IRPF:](#)

[Artículo 12:](#) Supuestos de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Referencias relevantes

[Consulta vinculante DGT V0703-17:](#) Sobre la reducción para rendimientos trienales en el ámbito laboral.

[Consulta vinculante DGT V1456-18:](#) Aplicación del artículo 18.2 a incentivos vinculados a períodos plurianuales.

COEXISTENCIA CON OTRAS ACTIVIDADES

IRPF. RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS. La DGT confirma la compatibilidad del régimen especial del artículo 93 del IRPF con el traslado a España para dirigir una fundación y mantener actividades internacionales. El mantenimiento de su cargo en el grupo empresarial de Luxemburgo y la posibilidad de asumir futuros cargos no son incompatibles con el régimen especial.



Fecha: 26/09/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V2095-24 de 26/09/2024](#)

Hechos que expone el consultante

- El consultante, un **nacional español residente fiscal en Reino Unido desde 2014**, es socio único y miembro del Consejo de Administración de un grupo empresarial con sede en Luxemburgo, así como socio mayoritario de una sociedad de inversión también ubicada en Luxemburgo.
- Planea trasladar su **residencia a España y constituir una fundación española** de la que sería fundador, Patrono, Presidente y Director General. El cargo de Patrono y Presidente será gratuito, mientras que el de Director General será remunerado por las funciones adicionales que realice, previa autorización del Protectorado.

- El consultante mantendrá su posición en el grupo empresarial luxemburgués y podría aceptar futuros cargos en otros consejos de administración. Confirma que no ha sido residente en España en los ejercicios 2019 a 2023 y que no obtendrá rentas derivadas de un establecimiento permanente en territorio español.

Cuestión planteada

- Si el consultante puede acogerse al régimen especial previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF por el traslado de su residencia a España para desempeñar los cargos en la fundación.
- Si la coexistencia con otras actividades, como su participación en el grupo empresarial luxemburgués o futuros consejos de administración, podría excluirlo del régimen.

Contestación de la Dirección General de Tributos

La DGT concluye que el consultante puede acogerse al régimen especial del artículo 93 de la LIRPF, siempre que se cumplan los requisitos legales. Sus argumentos principales son:

Requisitos del artículo 93.1 de la LIRPF:

- **Residencia fiscal previa:** El consultante no ha sido residente en España durante los cinco períodos impositivos anteriores.
- **Causalidad del desplazamiento:** El traslado debe estar vinculado a la adquisición de la condición de administrador (en este caso, Director General de la fundación).
- **Rentas sin establecimiento permanente:** Las rentas obtenidas no deben proceder de un establecimiento permanente en España.

Compatibilidad con otras actividades:

- El mantenimiento de su cargo en el grupo empresarial de Luxemburgo y la posibilidad de asumir futuros cargos **no son incompatibles con el régimen especial**, siempre que cumpla las condiciones mencionadas.

Calificación de rendimientos:

- Las retribuciones percibidas como Director General **se calificarán como rendimientos del trabajo**, conforme al artículo 17.2.e) de la LIRPF.

En consecuencia, el consultante podrá optar por el régimen especial de tributación, sujeto a las verificaciones de los requisitos por parte de la Administración tributaria.

Normativa aplicada

Ley 35/2006, del IRPF:

[Artículo 93](#): Régimen especial para trabajadores desplazados.[Artículo 17.2.e\)](#): Rendimientos del trabajo derivados de funciones de administración.

Real Decreto 439/2007, Reglamento del IRPF:

[Artículos 113 a 120](#): Desarrollo del régimen especial del artículo 93.

RENDIMIENTO DE CAPITAL INMOBILIARIO

IRPF. PRIMAS DE RESERVA DE ARRENDAMIENTO.

Tributan como rendimiento de capital inmobiliario debiendo imputarse en el periodo que sean exigibles.



Fecha: 26/09/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V2100-24 de 26/09/2024](#)**Hechos que expone el consultante:**

- El consultante firmó un **contrato de arrendamiento** el **14 de julio de 2023**, relativo a una **finca rústica** de su propiedad.
- La empresa arrendataria tiene la intención de plantar viñas o instalar una planta fotovoltaica.
- El arrendamiento **entrará en vigor** el **1 de octubre de 2025**. Hasta entonces, el consultante mantiene el uso de la finca para explotarla agrícolamente.
- El contrato tendrá una **duración de 25 años**.
- Durante 2024 y 2025**, el arrendatario abonará una

“**prima de reserva de arrendamiento**”, que no se deduce de las rentas futuras y debe devolverse con intereses si el contrato se resuelve.

Pregunta del consultante:

- ¿Cómo deben tributar las “**primas de reserva de arrendamiento**”?

Contestación de la DGT y argumentos jurídicos:

La DGT establece lo siguiente:

Naturaleza de los rendimientos:

- Dado que el arrendamiento no constituye una actividad económica (art. 27.2 LIRPF), los rendimientos derivados son considerados **rendimientos del capital inmobiliario** conforme al artículo 22 de la LIRPF.

Imputación temporal:

- Según el artículo 14.1.a) de la LIRPF, los rendimientos de capital **deben imputarse al periodo en el que sean exigibles**. En este caso, las primas se consideran anticipos reintegrables, ya que su percepción está condicionada al inicio del arrendamiento (1 de octubre de 2025). Por lo tanto, **la imputación deberá efectuarse en esa fecha**.

Efectos tributarios de la devolución:

- Si se devuelve el anticipo, no tendrá impacto en la renta del consultante.

Artículos en los que se basa la contestación:[Artículo 22 LIRPF](#): Define los rendimientos del capital inmobiliario.

- [Artículo 14.1.a\) LIRPF](#): Regula la imputación temporal de los rendimientos del capital.
[Artículo 27.2 LIRPF](#): Determina cuándo el arrendamiento es actividad económica.
[Artículo 48 LIRPF](#): Establece la integración de los rendimientos en la base imponible genera

CONTRATO DE PRÉSTAMO PARTICIPATIVO

IP. PRÉSTAMOS PARTICIPATIVOS. Préstamos participativos de no residentes: no sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio si no cumplen criterios de localización en España. El préstamo participativo sirve para la compra de una SA deportiva española pero el contrato se ejecuta y está sujeto a la legislación de Nueva York.



Fecha: 01/07/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1597-24 de 01/07/2024](#)

Hechos que expone el consultante:

- El consultante, **residente en Estados Unidos**, concedió en 2023 un **préstamo participativo** a una sociedad española ("Y") de la que posee el 90%.
- El **préstamo financió la compra del 75%** de una **sociedad anónima deportiva ("X")** y otros contratos de financiación de los que "X" es deudora.
- Los fondos del préstamo se transfirieron desde una cuenta bancaria en Nueva Jersey a nombre del consultante, con lugar de pago en Nueva York.

- El contrato se regula y ejecuta conforme a las leyes del Estado de Nueva York.

Pregunta del consultante:

- ¿Debe presentar el **Impuesto sobre el Patrimonio (IP) en España por obligación real** debido al préstamo participativo?

Contestación de la DGT y argumentos jurídicos:

La DGT concluye que el consultante **no está sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio (IP)** por obligación real respecto al préstamo participativo, fundamentando lo siguiente:

Obligación real y localización del bien (art. 5.1.b LIP):

- El **préstamo no está situado en España**, ya que no se gestiona ni está depositado en una entidad española.

- Las obligaciones derivadas del contrato (cumplimiento y devolución) se ejecutan en Estados Unidos, y el contrato está sujeto a la legislación de Nueva York.
- Por tanto, al no cumplir con los criterios de localización, el préstamo participativo queda fuera del ámbito del artículo 5.1.b) de la Ley 19/1991, que regula la tributación por obligación real.

Artículos en los que se basa la contestación:

[Artículo 5.1.b\) de la Ley 19/1991 \(LIP\)](#): Define la tributación por obligación real y los criterios de localización de bienes y derechos.

[Artículo 9.4 de la Ley 19/1991 \(LIP\)](#): Regula la valoración de los bienes sujetos a IP en caso de obligación real.

Sentencia

ÚNICA CONVENCIÓN

AJD. ESCRITURA PÚBLICA DE DISOLUCIÓN Y SEGREGACIÓN. El TS estima que, cuando en un mismo documento notarial se formalizan la disolución de una comunidad de bienes y la segregación de una finca para su adjudicación proporcional a los comuneros, debe apreciarse una única convención a efectos fiscales.



Fecha: 18/11/2024

Fuente: web del Poder judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 18/11/2024](#)

Antecedentes y hechos del caso

- La Junta de Andalucía interpuso recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (TSJA), que anulaba una liquidación fiscal emitida por la Agencia Tributaria Andaluza. Este acto administrativo giraba en torno al **Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD)** derivado de una escritura pública que formalizaba la disolución de una comunidad de bienes dedicada a la explotación agrícola, junto con la segregación y adjudicación de la finca común entre sus

comuneros.

- El **contribuyente** argumentó que dichas operaciones constituyen una única convención sujeta exclusivamente a la modalidad de **operaciones societarias** del ITPAJD, mientras que Hacienda consideraba que eran dos convenciones gravables de forma independiente: la disolución de la comunidad y la segregación de la finca, siendo esta última sujeta también al IAJD.
- El objeto del recurso de casación era determinar si la segregación de la finca debe tratarse como un acto autónomo o como una **operación instrumental necesaria para la extinción del condominio**.

Fallo del Tribunal Supremo

- El Tribunal Supremo desestimó el recurso de la Junta de Andalucía y confirmó la sentencia del TSJA. El alto tribunal declaró que, **cuando en un mismo documento notarial se formalizan la disolución de una comunidad de bienes y la segregación de una finca para su adjudicación proporcional a los comuneros, debe apreciarse una única convención a efectos fiscales**. Por lo tanto, el hecho imponible está sujeto exclusivamente a la modalidad de operaciones societarias, no siendo procedente una doble tributación por actos jurídicos documentados.
- **Se fijó la doctrina de que la segregación y adjudicación tienen un carácter instrumental y son necesarias para la extinción de la comunidad, integrándose en la misma operación jurídica**

Fundamentos jurídicos del fallo

Unidad de convención:

- El tribunal basó su decisión en la doctrina reiterada de que las operaciones documentadas en un único acto notarial deben considerarse como una sola convención si las operaciones son interdependientes y persiguen un objetivo común, como es la disolución de la comunidad de bienes.

Instrumentalidad de la segregación:

- La segregación y adjudicación de la finca común son requisitos imprescindibles para llevar a cabo la extinción de la comunidad, conforme al artículo 400 del Código Civil.

Imposibilidad de doble tributación:

- De acuerdo con el artículo 4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), **no puede exigirse el pago de impuestos por dos hechos imponible distintos cuando forman parte de una misma operación integrada.**

Jurisprudencia previa:

- El Tribunal invocó sentencias anteriores, como la STS 1286/2023 y la STS de 12 de noviembre de 1998, que ya habían establecido que operaciones similares (como la división horizontal y la adjudicación a comuneros) constituyen una sola convención a efectos fiscales.

Normativa aplicable

[Artículo 4](#) del TRLITPAJD

Este precepto prohíbe la doble tributación para una única convención.

[Artículo 61](#) del Reglamento del ITPAJD (RD 828/1995)

Regula la disolución de comunidades de bienes y su tributación según realicen o no actividades empresariales.

[Artículo 400](#) del Código Civil

Reconoce el derecho de cualquier comunero a exigir la división de la cosa común

RESOLUCIÓN CONTRACTUAL POR INCUMPLIMIENTO

ITP. PERMUTA. El Tribunal Supremo aclara que la resolución contractual por incumplimiento no genera un hecho imponible del ITP y equipara sus efectos a los de una condición resolutoria expresa.



Fecha: 11/11/2024

Fuente: web del Poder judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 11/11/2024](#)

Antecedentes y hechos

- La disputa surge de una liquidación tributaria del **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP)** dictada por la Comunidad Autónoma de Aragón contra los herederos de D.ª Eulalia.
- En 1988, D.ª Eulalia entregó un solar mediante contrato de permuta, a cambio de recibir un local construido. Sin embargo, **la construcción no se realizó**, y en **2011 las partes acordaron la devolución del solar a Eulalia**, liberando a la otra parte de su obligación de entregar el local.

- Tras el fallecimiento de Eulalia, sus herederos recuperaron el solar, pero la Administración aragonesa consideró que esta devolución **constituía un hecho imponible del ITP como “transmisión onerosa”**.
- El TEAR de Aragón **anuló la liquidación**, señalando que **no existía transmisión onerosa**.
- Posteriormente, el TSJ de Aragón confirmó esta decisión.
- La Comunidad Autónoma de Aragón recurrió en casación ante el Tribunal Supremo (TS), buscando aclarar **si esta resolución implicaba un hecho imponible del ITP o si debía considerarse no sujeta al impuesto**.

El objeto del recurso de casación era determinar:

- Si la **resolución contractual, por incumplimiento** y facultad resolutoria del artículo 1124 del Código Civil, **está sujeta al ITP**.
- Si la **resolución por incumplimiento se equipara** a una **resolución por condición resolutoria expresa**, que no genera nueva tributación.

Fallo del Tribunal

- El TS desestima el recurso de casación presentado por la Comunidad Autónoma de Aragón y **confirma que la resolución contractual en este caso no genera un hecho imponible del ITP**.

El Tribunal fija doctrina señalando que:

- La **resolución contractual por incumplimiento** de las obligaciones recíprocas, bajo el artículo 1124 del Código Civil, **no genera un hecho imponible del ITP si no existe un nuevo concierto de voluntades entre las partes**.
- Esta situación **es equiparable a la resolución derivada de una condición resolutoria expresa**.
- No se condena en costas a ninguna de las partes.

Fundamentos jurídicos

El TS basa su decisión en los siguientes puntos:

Naturaleza de la resolución contractual:

- La devolución del solar **se realiza como efecto inherente al contrato anterior de permuta y no constituye un nuevo acuerdo de voluntades**.
- La facultad resolutoria del artículo 1124 del Código Civil **permite resolver el contrato por incumplimiento, con efectos retroactivos, sin que ello implique una nueva transmisión**.

Tributación en el ITP:

- Según el **artículo 7.1.A del TRLITP**, las transmisiones onerosas generan hecho imponible. Sin embargo, **la resolución contractual en este caso no es onerosa, sino una devolución de bienes derivada del incumplimiento contractual**.
- El artículo 57.5 del TRLITP, que grava las resoluciones por mutuo acuerdo, no aplica aquí, ya que la resolución deriva del contrato original y no de un nuevo concierto de voluntades.

Equivalencia con la condición resolutoria expresa:

- El Tribunal considera **que los efectos de una condición resolutoria implícita**, como la prevista en el artículo 1124 del Código Civil, **son equivalentes a los de una condición resolutoria expresa**, que no generan nueva tributación según el **artículo 32.1 del RITP**.

Artículos aplicados

[Artículo 7.1.A del TRLITP](#): Define las transmisiones patrimoniales sujetas al impuesto. Determina que no hay hecho imponible en la devolución del solar, ya que no es una transmisión onerosa.

[Artículo 57.5 del TRLITP](#): Establece la tributación en casos de mutuo acuerdo. No aplica aquí porque la resolución no se produce por acuerdo mutuo, sino por incumplimiento contractual.

[Artículo 32.1 del RITP](#): Excluye de tributación las resoluciones por cumplimiento de condiciones resolutorias expresas. Se aplica por analogía, ya que los efectos de la resolución implícita son equivalentes.

[Artículo 1124 del Código Civil](#): Regula la facultad resolutoria por incumplimiento. Permite resolver el contrato por incumplimiento sin necesidad de un nuevo acuerdo de voluntades.

Referencias a otras sentencias

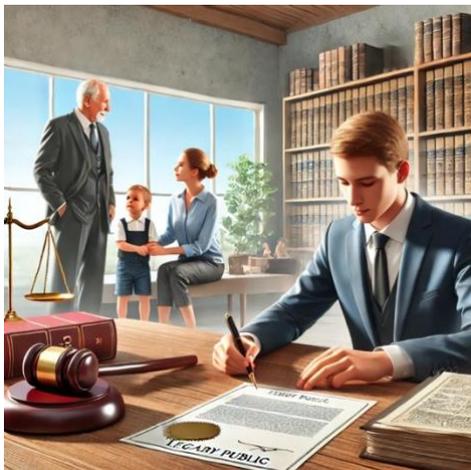
STS de 30 de junio de 2022 ([RC 6692/2020](#)): Analiza la aplicación del artículo 1124 del Código Civil en contextos similares.

Sentencias del TSJ de Madrid de [21 de enero de 2015](#) y [28 de febrero de 2019](#): Coinciden en que la resolución contractual derivada del artículo 1124 no genera un nuevo hecho imponible.

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES

ISD. DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES. El Tribunal Supremo fija, en 2 sentencias, que los requisitos de las funciones retribuidas del donatario para disfrutar de la reducción fiscal en las donaciones de participaciones sociales deben cumplirse en el momento de la transmisión y no en el transcurso del año natural.

El TS fija la doctrina que con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil, el momento en que debe determinarse la realización de las funciones retribuidas del donatario para disfrutar de la reducción en la base imponible, para determinar la liquidable, del 95%, prevista en el artículo 20.6 LISD, es el momento en que se produce la donación.



Fecha: 13/11/2024

Fuente: web del Poder judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 13/11/2024](#)[Sentencia del TS de 31/10/2024](#)**Antecedentes y hechos del caso**

- El recurso de casación tiene su origen en la impugnación de una **resolución del TEAC que denegaba la aplicación de la reducción del 95%** prevista en el artículo 20.6 de la LISD sobre la base imponible de una donación de participaciones sociales. El **contribuyente**, don Faustino, **sostenía que cumplía con los requisitos para dicha reducción**. Hacienda, por su parte, **argumentaba que no se cumplían** las condiciones en el momento de la donación (**1 de julio de 2005**).
- El TSJC estimó inicialmente el recurso del contribuyente, anulando la resolución del TEAC y reconociendo el derecho a la reducción fiscal. Sin embargo, la Generalitat de Cataluña interpuso un recurso de casación ante el Tribunal Supremo, **señalando la necesidad de fijar el momento exacto en que deben cumplirse los requisitos legales para la aplicación de la reducción**.
- El objeto principal del recurso era determinar **si los requisitos para la reducción del 95% deben verificarse en el momento de la donación o durante todo el año natural en que esta se produce**.

Admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 8 de noviembre de 2023, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar cuál es el periodo temporal en que debe verificarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción del 95 por ciento prevista en el art. 20.6 LISD, con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil. En concreto, si para comprobar la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad que representen más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos del donatario, debe estarse al momento en que se produce la donación o, por el contrario, puede tenerse en consideración todo el año natural en que tiene lugar este hecho

Fallo del Tribunal Supremo

- El Tribunal Supremo resolvió que los requisitos para la reducción del 95% **deben cumplirse en el momento exacto de la donación y no en el transcurso del año natural**. Se casó y anuló la sentencia del TSJC, desestimando el recurso del contribuyente y confirmando la resolución del TEAC. Asimismo, no se impusieron costas procesales.
- En el fallo, el Tribunal Supremo fija como doctrina que para aplicar la reducción fiscal del artículo 20.6 LISD, **el cumplimiento de los requisitos sobre funciones de dirección y retribuciones debe verificarse en la fecha de la donación**.

Fundamentos jurídicos del fallo

El Tribunal Supremo basó su decisión en los siguientes argumentos jurídicos:

Naturaleza del impuesto y devengo:

- La LISD establece que el impuesto sobre donaciones **se devenga el día en que se realiza el acto jurídico** (art. 24.2 LISD). Por tanto, **los requisitos deben evaluarse en esa fecha específica**.

Interpretación sistemática y finalista:

- El Tribunal afirmó que la finalidad del artículo 20.6 LISD **es fomentar la continuidad de las empresas familiares**, pero los beneficios fiscales deben interpretarse restrictivamente **y atendiendo al momento de la transmisión**.

Jurisprudencia previa:

- Se remitió a sentencias anteriores que establecían que, **tratándose de devengos instantáneos, los requisitos deben cumplirse en la fecha del devengo**, como en los casos de transmisiones "mortis causa".

Análisis normativo específico:

- Se analizó el artículo 4.8.2 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), relativo a las funciones de dirección y su retribución, destacando la importancia de que estos requisitos sean efectivos en el momento de la donación.

Normativa aplicada

[Artículo 20.6 LISD](#): Aplicado para determinar los requisitos de la reducción del 95%.

[Artículo 24.2 LISD](#): Relativo al devengo del impuesto en transmisiones "inter vivos".

[Artículo 4.8 LIP](#): Regula la exención del patrimonio en el caso de participaciones empresariales.

[Artículo 5 del Real Decreto 1704/1999](#): Define los requisitos de dirección y retribución para exenciones patrimoniales.

Jurisprudencia relacionada

[STS de 16 de diciembre de 2013 \(rec. 28/2010\)](#): Estableció que el momento de cumplimiento de los requisitos para transmisiones "mortis causa" debe ser el del devengo del impuesto. El Tribunal extendió este criterio a las transmisiones "inter vivos".

BIENES IMPRODUCTIVOS

IRPF/IP. LÍMITE EN LA TRIBUTACIÓN RENTA-

PATRIMONIO. El TS confirma que los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual no son bienes improductivos a los efectos de la aplicación de la regla establecida en el artículo 31.Uno.b) de la Ley del IP y ello con independencia de la ausencia de generación de rentas inmobiliarias en el IRPF.



Fecha: 11/11/2024

Fuente: web del Poder judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 11/11/2024](#)**Antecedentes y Hechos Relevantes**

El caso examina el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2012 en relación con la **vivienda habitual de un contribuyente**, José Ignacio. La controversia surgió cuando:

- **Actuación del contribuyente:** En su autoliquidación, incluyó el valor no exento de su vivienda habitual en el cálculo del límite del 60 % de tributación conjunta IRPF-IP, según el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

- **Actuación de la Administración:** La Agencia Tributaria de Cataluña **excluyó la parte relativa a la vivienda habitual al considerar que esta no era susceptible de generar rendimientos gravados en el IRPF**, lo que resultó en una deuda de 20.733,49 euros.

- **Procedimientos anteriores:**

El TEAR de Cataluña **desestimó la reclamación del contribuyente**, y el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña **confirmó dicha resolución**. El contribuyente recurrió en casación, alegando una interpretación incorrecta del artículo 31.1.b) LIP.

Recurso de casación:

- El recurso de casación planteó como cuestión de interés casacional la interpretación de la **naturaleza productiva de la vivienda habitual** a efectos del cálculo del límite conjunto renta-patrimonio.
- El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, **consiste en reafirmar, reforzar, completar o, en su caso, matizar o corregir la doctrina contenida en la STS de 16 de marzo de 2011 (rec. 212/2007, ECLI:ES:TS:2011:1346)** en virtud de la cual la inclusión o exclusión de un elemento patrimonial a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio (art. 31.Uno.b) LIP) **deriva de la naturaleza o destino de los bienes, en el momento a que se refiere la liquidación, al margen de que en un momento posterior pueda ser sometido a operaciones que devenguen rendimientos en el IRPF**. Y aclarar si dicha jurisprudencia, fijada en un caso en el que los elementos patrimoniales

controvertidos consistían en obras de arte, es extensible y directamente aplicable a los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual.

Fallo del Tribunal

El Tribunal Supremo estimó el recurso de casación interpuesto por José Ignacio y:

- **Declaró que la vivienda habitual, por su naturaleza, es susceptible de generar rendimientos, aunque no los produzca en el periodo de liquidación.**
- **Fijó doctrina:** Aclaró que la jurisprudencia previa sobre bienes improductivos, como obras de arte, **no es extensible a inmuebles que constituyan la vivienda habitual.**
- La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, en relación con la doctrina contenida en la STS de 16 de marzo de 2011 (rec. 212/2007, ECLI:ES:TS:2011:1346) en virtud de la cual la inclusión o exclusión de un elemento patrimonial a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio (art. 31.Uno.b) LIP) deriva de la naturaleza o destino de los bienes, en el momento a que se refiere la liquidación, al margen de que en un momento posterior pueda ser sometido a operaciones que devenguen rendimientos en el IRPF, se aclara que dicha jurisprudencia, fijada en un caso en el que los elementos patrimoniales controvertidos **consistían en obras de arte, no es extensible a** los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual, pues no son bienes improductivos y ello con independencia de la no generación de rentas inmobiliarias en el IRPF.
- **Anuló la liquidación practicada por la Administración y la resolución del TEAR.** No impuso costas a ninguna de las partes.

Fundamentos Jurídicos

El fallo se basa en los siguientes argumentos:

Interpretación literal y teleológica del artículo 31.1.b) LIP:

- La exclusión del cálculo del límite se refiere a bienes que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir rendimientos gravados en el IRPF. La vivienda habitual, aunque no genere rentas imputadas por su protección fiscal, **tiene capacidad de generarlas y no debe considerarse un bien improductivo.**

Diferenciación respecto a obras de arte:

- La jurisprudencia previa (STS 16/03/2011) **sobre bienes improductivos, como las obras de arte, no es aplicable a la vivienda habitual debido a su distinta naturaleza.**

Consulta vinculante DGT V0875-22:

- Apoya que los inmuebles, por su naturaleza, son susceptibles de generar rendimientos, **incluso si no los generan efectivamente.**

Objetivo de la norma:

- El límite del 60 % busca evitar una tributación excesiva y confiscatoria. Excluir la vivienda habitual iría en contra del principio de capacidad económica.

Normativa Aplicable

Artículo 31.1.b) de la LIP: Aplicable porque establece el límite conjunto de tributación y excluye elementos improductivos del cálculo.

Artículo 85 de la Ley del IRPF: Define el tratamiento de rentas inmobiliarias, relevante para determinar la producción de rendimientos en inmuebles.

Referencias a Otras Sentencias

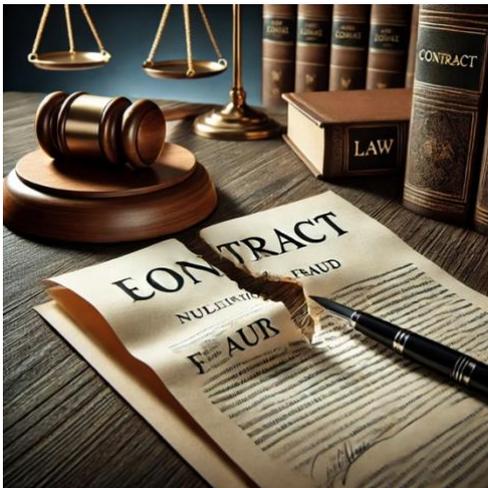
STS 16/03/2011 (ECLI:ES:TS:2011:1346): Trata de la improductividad de obras de arte a efectos del cálculo del límite. Interpretación no extensible a la vivienda habitual.

Consulta vinculante DGT V0875-22: Sostiene que la vivienda habitual es un bien productivo por naturaleza.

DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS

ITP. COMPRAVENTAS DECLARADAS NULAS. El

Tribunal Supremo obliga a devolver impuestos por transmisiones patrimoniales declaradas nulas por ilicitud contractual. No se trata de una nulidad de contrato por acuerdo entre las partes si no por resolución judicial.



Fecha: 31/10/2024

Fuente: web del Poder judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 31/10/2024](#)**Antecedentes y hechos que traen causa en el asunto**

- El caso tiene su origen en la **solicitud de devolución de ingresos indebidos** realizada por la empresa Rosu Promociones, S.L., en relación con el ITPAJ) correspondiente a unas **compraventas declaradas nulas**. Estas operaciones, referentes a la adquisición de varios complejos hoteleros, fueron objeto de un acuerdo transaccional entre las partes el 20 de diciembre de 2010, confirmado posteriormente por una sentencia penal del 11 de noviembre de 2011. **Dicha sentencia declaró la nulidad de las transmisiones debido a la comisión de un delito societario por**

parte del vendedor.

- La Agencia Tributaria de Islas Baleares **denegó la devolución, alegando que el contrato había quedado sin efecto por mutuo acuerdo de las partes**, aplicando el artículo 57.5 del TRLTPAJD, que impide la devolución del impuesto en estos casos. La resolución fue confirmada por el TEAR y el TEAC, lo que llevó a Rosu Promociones a interponer recurso ante el TSJ de Islas Baleares, que también desestimó la pretensión.

Recurso de casación:

- El presente recurso de casación **tiene como objeto determinar si la nulidad de los contratos puede ser considerada un supuesto de devolución de ingresos indebidos** al amparo del artículo 57.1 del TRLTPAJD, o si se aplica el apartado quinto del mismo artículo por tratarse de un mutuo acuerdo entre las partes.

Fallo del Tribunal Supremo

- El Tribunal Supremo estima el recurso de casación presentado por Rosu Promociones, S.L., **revocando la sentencia del TSJ de Islas Baleares y ordenando la devolución de los ingresos realizados**, con intereses de demora y la anulación de los aplazamientos pendientes y gastos por las garantías prestadas.
- El Supremo concluye que **no se trata de un mutuo acuerdo**, sino de una nulidad derivada de una **sentencia penal que invalida las operaciones de compraventa** por causas de ilicitud. En consecuencia, aplica el artículo 57.1 del TRLTPAJD, reconociendo el derecho a la devolución.
- El Tribunal no fija doctrina, limitándose a resolver la controversia entre las partes.

Fundamentos jurídicos

Interpretación del artículo 57 TRLTPAJD:

- El Tribunal distingue entre los **supuestos de nulidad por sentencia judicial (artículo 57.1)** y los **casos de mutuo acuerdo entre las partes (artículo 57.5)**. Se concluye que **la nulidad declarada en este caso no deriva del acuerdo transaccional, sino de una sentencia penal** que sanciona la ilicitud de las compraventas.

Causa ilícita de los contratos:

- Los contratos de compraventa se consideran nulos desde su origen debido a la ilicitud de su causa, al haberse realizado en fraude de la parte vendedora y sin su consentimiento válido. Esto implica su ineficacia ex tunc (desde el inicio).

Jurisprudencia sobre la nulidad contractual:

- Se reitera que los contratos nulos por ilicitud de causa **no generan derechos ni obligaciones**, y las cantidades abonadas se convierten en ingresos indebidos susceptibles de devolución.

Principio de no enriquecimiento injusto:

- La aplicación del artículo 57.1 evita que la Administración se beneficie de un ingreso derivado de una operación que se considera jurídicamente inexistente.

Normas aplicadas

[Artículo 57.1](#) del TRLTPAJD - Reconoce el derecho a la devolución cuando la nulidad es declarada judicialmente.

[Artículo 57.5](#) del TRLTPAJD - Excluye la devolución cuando el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo.

[Artículo 1261](#) del Código Civil - Define los elementos esenciales del contrato.

[Artículo 1275](#) del Código Civil - Establece la nulidad de los contratos con causa ilícita.

RETASACIÓN DE EXPROPIACIONES

IRPF. El Tribunal Supremo clarifica, en 2 sentencias, el tratamiento fiscal de las ganancias por retasación en expropiaciones: imputación y coeficientes reductores.



Fecha: 11/11/2024

Fuente: web del Poder judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 08/11/2024](#)

[Sentencia del TS de 07/11/2024](#)

Antecedentes y hechos que traen causa en el asunto

- El caso se centra en la **liquidación del IRPF** de doña Tomasa por la **ganancia patrimonial** derivada de la **retasación de unos terrenos expropiados en Valencia**.
- La recurrente adquirió las propiedades en **1985** y, tras un largo proceso de expropiación iniciado en **1998**, se fijaron sucesivos justiprecios.

Expropiación:

Inicio: El procedimiento de expropiación forzosa se inició con la aprobación definitiva del “Proyecto de Expropiación de los Terrenos para la ejecución del Parque de Cabecera” por parte del Ayuntamiento de Valencia el **24 de julio de 1998**.

Declaración de ocupación urgente: El **2 de febrero de 1999**, se declaró la urgencia de ocupación de los terrenos.

Pago y ocupación: El **18 de mayo de 2000**, se levantaron las actas de pago y ocupación.

Tasación inicial:

El Jurado Provincial de Expropiación (JPE) fijó el justiprecio mediante resolución el **5 de mayo de 2005**. Este acuerdo fue impugnado judicialmente por los expropiados, y se obtuvo un incremento del justiprecio tras la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana el **28 de octubre de 2009**.

Retasación:

Ante el transcurso de más de dos años desde la tasación inicial sin que se hubiera abonado el justiprecio fijado, la recurrente solicitó la retasación el **15 de abril de 2008**.

El Jurado Provincial de Expropiación dictó resolución el **10 de marzo de 2010**, fijando el nuevo justiprecio resultante de la retasación. Este fue objeto de diversas impugnaciones judiciales, culminando con la sentencia del Tribunal Supremo en 2015, y finalmente, el nuevo justiprecio se fijó definitivamente **en 2016**.

- La Agencia Tributaria **imputó como ganancias patrimoniales los incrementos derivados de la retasación a los ejercicios 2012 y 2015, sin aplicar los coeficientes reductores** (abatimiento) de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.
- La recurrente alegó que dichas ganancias patrimoniales estaban vinculadas a la expropiación de 2000, **debían imputarse a dicho ejercicio (prescrito) y beneficiarse de los coeficientes**.

Tras la desestimación de las reclamaciones ante el TEAR y el TSJCV, doña Tomasa interpuso recurso de casación para determinar:

- Si la ganancia por **retasación constituye una alteración patrimonial autónoma** y distinta de la expropiación inicial.
- Cómo debe imputarse **temporalmente dicha ganancia**.
- **Si se aplican los coeficientes de abatimiento** en función de la fecha de adquisición del terreno.

Fallo del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo estima parcialmente el recurso de casación, concluyendo que:

- La ganancia patrimonial derivada de la retasación **no constituye un hecho imponible autónomo y distinto, sino una nueva valoración de la alteración patrimonial inicial por la expropiación**.
- La imputación temporal debe realizarse **en el ejercicio en que se devenga firme la resolución que fija la retasación**.
- **Se aplican los coeficientes de abatimiento** si el bien expropiado fue adquirido antes del 31 de diciembre de 1994 y no estaba afecto a actividades económicas.

Fundamentos jurídicos

Conexión entre expropiación y retasación:

- La retasación **no implica un nuevo hecho imponible**, sino una actualización del justiprecio. Se apoya en el artículo 58 de la Ley de Expropiación Forzosa, **que protege al expropiado de las demoras administrativas**.

Imputación temporal:

- La ganancia patrimonial debe **ser imputada al ejercicio en que deviene firme la resolución que fija el nuevo justiprecio**, en línea con las sentencias de 26 de mayo y 12 de julio de 2017.

Coeficientes reductores:

- La disposición transitoria novena de la Ley del IRPF es aplicable a bienes adquiridos antes de 1994 no afectos a actividades económicas, incluso si la retasación tiene lugar con posterioridad.

Jurisprudencia relevante:

- Se cita la doctrina sentada en las sentencias de 13 de febrero de 2015, 22 de mayo de 2015 y 7 de noviembre de 2024.

Normas aplicadas**Ley del IRPF:**

[Artículo 33.1](#): Concepto de ganancias patrimoniales.

[Artículo 35](#): Valor de transmisión y adquisición.

[Disposición transitoria novena](#): Coeficientes de abatimiento.

CASILLA EN LA AUTOLIQUIDACIÓN

IS. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN. EL error al cumplimentar el balance reflejado en la autoliquidación de la reserva de capitalización no impide su aplicación. La empresa cumplió con los requisitos materiales y probó su derecho al beneficio fiscal mediante documentación suficiente.

Impuesto sobre Sociedades Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español)	2023		Fecha: 29/01/2024
Declaración relativa al periodo impositivo comprendido desde EL <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> AL <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	Página 1 Modelo 200		Fuente: web del Poder judicial
			Enlace: Sentencia del TSJ de Catalunya de 29/01/2024

Antecedentes y hechos relevantes

- La empresa **Futura Systems, S.L.** impugna la resolución del TEARC del 28 de febrero de 2022, relacionada con la regularización del **Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2015**, en concreto por la **reducción de la base imponible en concepto de reserva de capitalización**.
- La **AEAT desestimó las alegaciones** de la empresa y emitió una liquidación provisional de 13.179,99 € por incumplimiento de los requisitos formales.

Hechos relevantes:**Procedimiento tributario inicial:**

- En 2020, la AEAT inició un procedimiento de comprobación limitada sobre el IS 2015 para **verificar si la empresa cumplía los requisitos de reserva de capitalización**, regulados en el artículo 25 de la Ley del IS (LIS).
- Aunque la empresa **dotó dicha reserva y cumplió los requisitos materiales, no reflejó correctamente el importe en la casilla específica ("Reserva de capitalización") del modelo 200**, asignándolo por error a "Otras reservas".

Resoluciones administrativas previas:

- La AEAT y el TEARC **consideraron que la falta de cumplimentación formal en el modelo 200 impedía la aplicación del beneficio fiscal**, dado que la reserva no constaba con absoluta separación y título apropiado, como exige el artículo 25 de la LIS.
- Las alegaciones y recursos de la empresa, basados en la doctrina del Tribunal Supremo sobre la prevalencia de los requisitos materiales sobre los formales, fueron desestimados.

Postura de la empresa:

- Alega que el error en el modelo 200 fue meramente tipográfico y que cumplió los requisitos materiales.
- Presentó documentación probatoria como los balances, libros contables, y certificados de auditores que acreditaban la existencia y dotación de la reserva de capitalización.

Fallo del Tribunal

- La Sala estima íntegramente la demanda, declarando nula la resolución del TEARC y las actuaciones de la AEAT.
- Además, ordena a la Administración devolver el importe liquidado indebidamente, con los intereses de demora correspondientes. Se imponen las costas del proceso a la Administración, con un límite máximo de 3.000 €.

Fundamentos jurídicos**Primacía de los requisitos materiales:**

- El Tribunal reconoce que la empresa cumplió los requisitos materiales (dotación y separación contable de la reserva de capitalización).
- Cita la doctrina del Tribunal Supremo, que establece que los defectos formales no deben impedir el reconocimiento de beneficios fiscales si se acredita la realidad material del cumplimiento.

Naturaleza subsanable del error:

- Considera que la omisión en la casilla específica del modelo 200 constituye un error material subsanable, ya corregido durante el procedimiento.
- Esta interpretación se alinea con el objetivo de la reserva de capitalización: incentivar la financiación propia de las empresas.

Carga de la prueba:

- Conforme al artículo 105.1 de la LGT, la empresa probó su derecho al beneficio fiscal mediante documentación suficiente, como los balances aprobados y la contabilidad registrada .

Artículos relevantes

[Artículo 25 de la LIS](#): Regula la reserva de capitalización y los requisitos formales y materiales para su aplicación. Establece las condiciones que generaron el conflicto, como la necesidad de separación contable de la reserva.

[Artículo 105.1 de la LGT](#): Regula la carga de la prueba en procedimientos tributarios. Fundamenta la obligación de la empresa de acreditar los hechos que respaldan su derecho.

[Artículo 108.4 de la LGT](#): Presunción de certeza de los datos declarados en autoliquidaciones y su rectificación mediante prueba en contrario. Permite a la empresa rectificar errores declarativos demostrando su realidad contable.

Referencias a otras sentencias

STS de 3 de noviembre de 2014 ([casación nº 4496/2012](#)): Reconoce la subsanación de errores formales si los requisitos materiales del beneficio fiscal se cumplen .

STS de [10 de mayo de 2010](#): Refuerza la primacía de la realidad material frente a defectos formales en el ámbito tributario.