

## SELECCIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

(Del 16 al 31 de marzo de 2025)

- Tribunal Económico-Administrativo Central
- Dirección General de Tributos

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL –GUÍA–

#### **Sentencia del TC 11/2024 que declaró nulos preceptos de la LIS: la rectificación de autoliquidaciones se pudo pedir incluso el 18 de enero de 2024, fecha en que se dicta la sentencia**

*Procedimiento de gestión. Autoliquidaciones tributarias. Declaración de inconstitucionalidad de preceptos de la Ley IS. Rectificación.*

Deben ser admitidas las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones de IS presentadas el día 18 de enero de 2024 por ser esa la fecha en que se dictó la Sentencia 11/2024, del Tribunal Constitucional, por la que se resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 2577/2023. La expresión “a dicha fecha” del 18 de enero de 2024 comprende el espacio temporal que transcurre hasta que deja de ser 18 de enero de 2024, es decir hasta las 23:59 horas del 18 de enero de 2024, limitándose los efectos a partir de las 00:00 horas del 19 de enero de 2024. Además, hay que tener en cuenta también que la inclusión del propio día 18 de enero de 2024 en que se dicta la sentencia como último día en que es posible el ejercicio del derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2021, y a obtener la correspondiente devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del RD-Ley 3/2016 (lo que determina la nulidad de ciertas medidas introducidas por éste en la LIS), supone una interpretación más conforme al principio pro actione, que implica una mayor garantía y la interpretación más favorable al ejercicio del derecho de acción.

(TEAC, de 25-02-2025, RG 3245/2024)

#### **Regularización fiscal de ventas ocultas: diferente prescripción en IRPF, IS e IVA**

*Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. El derecho a comprobar no está sujeto a plazo de prescripción.*

Cuando en unas actuaciones cuyo alcance comprenda el impuesto directo (impuesto sobre la renta de las personas físicas o impuesto sobre sociedades) y el impuesto sobre el valor añadido, la Administración Tributaria acredite la existencia de operaciones ocultas (no declaradas) en las que las partes no han establecido ninguna mención al IVA, la calificación que el órgano competente haga sobre que los importes de las respectivas operaciones son con IVA incluido, o de que no es así, deberá ser la misma para todas las operaciones concernidas, siempre que se trate de operaciones homogéneas o similares, y ello con independencia de que no pueda liquidar y regularizar algunos períodos del IVA por haber mediado la prescripción, pues lo relevante es que el derecho a comprobar e investigar no prescribe.

(TEAC, de 24-09-2024, RG 2769/2023)

#### **Cómo se han de redondear las cuotas devengadas en operaciones cuyos precios ya incluyen el IVA**

*IVA. Deduciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. Redondeo del IVA devengado en la venta de productos con IVA incluido.*

Ante la inexistencia de normativa comunitaria específica, corresponde a los Estados miembros determinar, dentro de los límites del Derecho comunitario, las reglas y los métodos de redondeo de las cuotas de IVA. En dicha determinación se deben respetar los





principios en los que se basa el sistema común del IVA, en particular, los de neutralidad y proporcionalidad. Tratándose de operaciones efectuadas a un precio con IVA incluido, sólo es indispensable redondear la cuota de IVA devengado cuando se efectúen los cálculos necesarios para presentar la autoliquidación de IVA. Es decir, lo más coherente es realizar el redondeo al final, al momento de sumar todas las cuotas devengadas de IVA. En esta fase, se minimiza la distorsión ocasionada por el redondeo.

(TEAC, de 26-11-2024, RG 2233/2022)

## DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS –GUÍA–

### Obligación de una empresa extranjera de operar con dos números de identificación fiscal tras la creación de una sucursal en España

*Procedimiento de gestión. NIF. Empresa con sede en el extranjero y sucursal en España.*

Una empresa alemana tiene su sede social en Alemania y un almacén en el territorio de aplicación del impuesto (España), desde el cual realiza entregas de bienes a empresarios o profesionales establecidos en Francia e Italia. La empresa tiene un número de identificación fiscal en España y está registrada como sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido. Recientemente, la empresa ha creado una sucursal en España, la cual se encargará de realizar entregas de bienes a clientes dentro del territorio español y a empresarios establecidos en Portugal. Los bienes para estas entregas pueden salir del almacén previamente mencionado en España. En este caso, la empresa debe operar con dos NIF en España: uno para la entidad no residente y otro para la sucursal en España, ya que ambas actividades (la venta de productos a través de la entidad y la venta de productos a través de la sucursal) son claramente diferenciadas y gestionadas de manera separada. Además, se confirma que las operaciones realizadas desde la sucursal deben atribuirse a este establecimiento permanente, independientemente de que las mercancías provengan del almacén que no constituía un establecimiento permanente.

(DGT, de 10-12-2024, V2535/2024)

### Tener escasos rendimientos en los dos primeros periodos impositivos no permite trasladar a otros años la reducción por inicio de actividad en IRPF

*IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Reducciones. Reducción por inicio de actividad.*

Los contribuyentes que inicien una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma por el método de estimación directa, podrían aplicar esta reducción en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente, siempre que cumplieren los restantes requisitos establecidos para su aplicación. En este caso, en 2022 se han obtenido rendimientos netos positivos, por lo tanto, serían los períodos impositivos 2022 y 2023 en los que se podría aplicar la reducción por inicio de actividad. Y no se podría aplicar en años posteriores cuando se tuviesen más rendimientos.

(DGT, de 27-12-2024, V2660/2024)

### El límite financiero pendiente de una entidad que pasa a formar parte de un grupo de consolidación fiscal se adiciona para determinar el límite conjunto de deducción de gastos financieros

*IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Límite pendiente adicionado para determinar el límite conjunto de deducibilidad.*

El grupo fiscal puede adicionar el límite financiero pendiente de la entidad que se incorpora al grupo (preconsolidación) para deducir gastos financieros netos pendientes de deducir generados por el grupo, siempre que se cumplan las siguientes condiciones: el





grupo fiscal no haya alcanzado el límite conjunto del 30% del beneficio operativo o del millón de euros, la entidad, individualmente, no supere el 30% de su beneficio operativo en el ejercicio, no existe orden de prelación para aplicar los gastos financieros pendientes (grupo vs. entidad individual) y el beneficio operativo de la entidad debe tener en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por su integración en el grupo.

(DGT, de 07-01-2025, V0014/2025)

## Forma de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades en caso de una fusión por absorción

*IS. Régímenes especiales. Fusión por absorción. Obligaciones formales. Presentación de la declaración del IS.*

La entidad X realizó una fusión por absorción de la entidad Y, acogida al régimen de neutralidad fiscal según la Ley 27/2014 (Ley IS). La fusión fue aprobada en septiembre de 2022, firmada en 2022 e inscrita en el Registro Mercantil en 2023. La entidad X se subroga en los derechos y obligaciones tributarias de la entidad absorbida Y debido a la naturaleza de la fusión. Por tanto, la entidad absorbente (X) debe asumir las obligaciones fiscales de la absorbida (Y), lo que incluye presentar la declaración del IS de Y correspondiente a 2022 y 2023, así como la de X para el mismo periodo fiscal. El régimen de neutralidad fiscal establece que las rentas generadas por la entidad absorbida se imputarán a la entidad absorbente. Por lo tanto, la presentación de la declaración debe hacerse por la entidad X para el periodo de fusión, considerando que las rentas de Y desde el inicio del ejercicio 2022 hasta la extinción de la entidad Y se imputarán a X.

(DGT, de 10-12-2024, V2521/2024)

## La DGT adelanta consultas de marzo relativas al tipo superreducido del 4% de IVA aplicable al pan especial

*IVA. Tipo impositivo. Tipo superreducido. Alimentación humana. Pan especial.*

Todos los panes, incluso aquellos considerados como pan especial, que estén elaborados según la normativa del RD 308/2019 y que cumplan con los requisitos alimenticios básicos (sin importar que incluyan ingredientes adicionales o procesos especiales de elaboración) podrán beneficiarse del tipo impositivo superreducido del 4%. Esta interpretación afecta tanto a panes con aditivos especiales como al pan de molde o pan de hamburguesa.

(DGT, de 14-03-2025, V0280/2025)

## Expedición de una nueva factura en la que se corrige exclusivamente el error en la fecha sin alterar el resto de los elementos de la factura

*IVA. Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura. Rectificación. Corrección de la fecha.*

Un contribuyente ha recibido una factura de un proveedor en la que se ha cometido un error en la fecha de expedición. El mismo día, el proveedor emite una nueva factura con la fecha corregida. En este caso, la emisión de una nueva factura con solo la corrección de la fecha es adecuada, pero debe tratarse como una factura rectificativa, y no simplemente como una factura nueva. El proveedor debe emitir una factura rectificativa que esté correctamente identificada y cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de facturación. El contribuyente, por su parte, deberá registrar ambas facturas (la original y la rectificativa) en su libro de facturas recibidas, siguiendo el orden de recepción y en el período de liquidación correspondiente.

(DGT, de 19-12-2024, V2611/2024)





## Si se ha de modificar la base imponible del IVA cuando hay un acuerdo con el deudor para el cobro de las cuotas

*IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Acuerdo con el deudor para el cobro de las cuotas de IVA no cobrado.*

En el caso de que hubiesen transcurrido desde el devengo del Impuesto los plazos previstos y siempre que el cobro de las cuotas repercutidas por la venta del inmovilizado hubiese sido reclamado judicialmente al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, o por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a aquel, sí procedería reducir la base imponible en el importe de tales cuotas. Pero como el cobro de las cuotas repercutidas no ha sido objeto de reclamación en las condiciones previstas en la Ley 37/1992, no procedería la modificación de la base imponible y la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas. Sin embargo, dado que se ha llegado a un acuerdo con el deudor para el cobro de las cuotas, incluso si resultase procedente la modificación de la base imponible, hubiera sido preciso volver a modificar al alza la base imponible una vez comenzara el cobro de la deuda. Por tanto, en la situación actual, la base imponible y el IVA repercutido deben mantenerse sin modificación.

(DGT, de 10-12-2024, V2539/2024)