

**#SEMINARIOS
COOPS**



NOVEDADES FISCALES 2025 para las cooperativas

**JUEVES,
13 DE FEBRERO
10:00H**



AgroBank



cooperativas
agro-alimentarias
España

NOVEDADES FISCALES 2025 en IVA y en IRPF

Dra. M^a Pilar Bonet Sánchez. PTU Derecho Financiero y Tributario

Índice

- Disposiciones normativas
- Novedades de gestión
- Novedades en el IVA
- Novedades en el IRPF
- Jurisprudencia
- Doctrina administrativa



Disposiciones normativas

Real Decreto
117/2024, de 30
de enero

- Modifica el por el **Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos**, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio:
 - Registro de operadores de plataforma
- Introduce la **autoliquidación rectificativa**
 - Modifica también los Reglamentos del IVA, IRPF, IS e IIEE.

Real Decreto- ley 4/2024, de 26 de junio

- por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social.
- **En IVA:**
- **Modifica temporalmente los tipos aplicables** a ciertos productos alimentarios (art. 1).
- Reduce el tipo de gravamen aplicable desde 1 de enero de 2025 al **aceite de oliva: modifica LIVA** (art. 2).
- **En IRPF:** hay también diversas modificaciones

Orden
HAC/1347/2024,
de 28 de
noviembre

- por la que se desarrollan para el año 2025 el método de **estimación objetiva** del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el **régimen especial simplificado** del impuesto sobre el valor añadido

Ley 7/2024, de 20 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
- **Modifica:**
 - - **la Ley del IVA**
 - - **el Reglamento del IVA**
 - - **la Ley del IRPF**

Disposiciones no convalidadas

RD-ley 9/2024

- **Real Decreto-ley 9/2024**, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte, y de Seguridad Social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social.
- **Resolución de 22 de enero de 2025**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del **Acuerdo de derogación** del Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre.
- **En el IVA:**
 - **Régimen especial simplificado del IVA:**
 - Límites de aplicación para 2025: 250.000 €
 - Plazo de renuncia: hasta 31 de enero de 2025
 - **Gasolinas, gasóleos y carburantes: ultimación del régimen de depósito fiscal:**
 - Se modifican los requisitos del “operador confiable”

Disposiciones no convalidadas

RD-ley 9/2024

- **En el IRPF:**
 - **Obligación de declarar** (96.3.a.1º LIRPF): 22.000 € en caso de dos o más pagadores, si la suma del 2º y restantes no supera 2.500 € (ahora 1.500 €).
 - **Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética** (DA 50ª LIRPF): se extiende a 2025.
 - **Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible** y puntos de recarga (DA 58ª LIRPF): se extiende a 2025.
 - **Límites estimación objetiva 2025** (DT 32ª LIRPF): 250.000 €.
 - **Imputación de rentas inmobiliarias al 1,1%:** si la revisión de valores catastrales entró en vigor a partir de 1/1/2012. Para 2024 y 2025 (DA 55ª LIRPF).



Novedades de gestión

Desde 1 de enero de 2025

(con excepciones)

Autoliquidación rectificativa

- Para **rectificar, completar o modificar** las autoliquidaciones presentadas por **IVA, IRPF, IS, IIEE**.
 - *Excepto alegación de vulneración de normas de rango superior*
- a) Cuando de la rectificación efectuada resulte un **importe a ingresar superior** al de la autoliquidación anterior o una **cantidad a devolver o a compensar inferior** a la anteriormente autoliquidada, se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias (122.2 LGT).
- b) Cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una **cantidad a devolver**, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 LGT, con abono intereses de demora conforme al art. 120.3 LGT.
- c) Cuando de la rectificación efectuada resulte una **minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa, y no proceda una cantidad a devolver**, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la autoliquidación rectificativa.

Autoliquidación rectificativa

- No se podrá utilizar en:
 - a) Las rectificaciones de **cuotas indebidamente repercutidas** a otros obligados tributarios a las que se refiere el artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
 - b) Las modificaciones de cuotas correspondientes a operaciones acogidas a los regímenes especiales de **ventas a distancia y determinadas operaciones** (régimen de la Unión, régimen exterior de la Unión y régimen de importación, cap. XI del Título IX LIVA).



Novedades en el IVA

2024 y 2025

Reducción
temporal de
tipos:
desde 1/7/2024
hasta
30/9/2024

- Se aplicará el **tipo del 5 por ciento** del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:
 - a) Los aceites de semillas.
 - b) Las pastas alimenticias.
- El tipo del **recargo de equivalencia** aplicable a estas operaciones será del **0,62 por ciento**.

Reducción
temporal de
tipos:
desde 1/7/2024
hasta
30/9/2024

- Se aplicará el **tipo del 0 por ciento del IVA** a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:
- a) El pan común, así como, la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- b) Las harinas panificables.
- c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- d) Los quesos.
- e) Los huevos.
- f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario.
- g) Los aceites de oliva.
- El tipo del **recargo de equivalencia** aplicable a estas operaciones será del **0 por ciento**.

91.Dos.1.1º LIVA
+ aceite de oliva

Reducción
temporal de
tipos:
desde
1/10/2024
hasta
31/12/2024

- 1. Se aplicará el **tipo del 7,5 por ciento** del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:
 - a) Los aceites de semillas.
 - b) Las pastas alimenticias.
- El tipo del **recargo de equivalencia** aplicable a estas operaciones será del **1 por ciento**.

Reducción
temporal de
tipos:
desde
1/10/2024
hasta
31/12/2024

- Se aplicará el **tipo del 2 por ciento del IVA** a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:
- a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- b) Las harinas panificables.
- c) Los siguientes tipos de leche* producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- d) Los quesos.
g1.Dos.1.1º LIVA
+ aceite de oliva
- e) Los huevos.
- f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario.
- g) Los aceites de oliva.
- El tipo del **recargo de equivalencia** aplicable a estas operaciones será del **0,26 por ciento**.
- *a la leche fermentada, desde 22 de diciembre

Cautelas

- Las reducciones del tipo impositivo referidas en los apartados anteriores beneficiarán íntegramente al consumidor, sin que, por tanto, el importe de la reducción pueda dedicarse total o parcialmente a incrementar el margen de beneficio empresarial con el consiguiente aumento de los precios en la cadena de producción, distribución o consumo de los productos, sin perjuicio de los compromisos adicionales que asuman y publiciten los sectores afectados, por responsabilidad social.
- La efectividad de esta medida se verificará mediante un sistema de seguimiento de la evolución de los precios, independientemente de las actuaciones que corresponda realizar a la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia en el ámbito de sus competencias.

Modificación
de tipos:
leche
fermentada y
aceites de oliva

- La **leche fermentada (yogures) tributa al tipo del 4%** desde 22 de diciembre de 2024:
 - DF 1ª de la Ley 7/2024
 - Modifica LIVA, art. 91.Dos.1.1º.c): no es reducción temporal
- Los **aceites de oliva tributan al 4%** desde 1 de enero de 2025:
 - Art. 2 Real Decreto-ley 4/2024
 - Modifica LIVA, art. 91.Dos.1.1º.g): no es reducción temporal

Resumen

Producto	2024 1/1 a 30/6	2024 1/7 a 30/9	2024 1/10 a 31/12	Desde 1/1/2025
Aceites de semillas	5% RD-ley 8/2023	5% RE = 0,62%	7,5% RE = 1%	10%
Pastas alimenticias	5% RD-ley 8/2023	5% RE = 0,62%	7,5% RE = 1%	10%
Leche fermentada	(10%)	(10%)	(10%)	4% <u>Desde</u> <u>22/12/2024</u>
Aceites de oliva	5% RD-ley 8/2023	0% RE = 0%	2% RE = 0,26%	4%

Hidrocarburos: extracción de los depósitos fiscales

Ultimación del régimen de depósito fiscal = Operación asimilada a una importación de bienes (19.5º LIVA)

- **Medidas anti-fraude** introducidas por la **Ley 7/2024**:
(desde 28/6/2024 se prohíbe la distribución entre minoristas y de minoristas a mayoristas)
- La ultimación del régimen de depósito fiscal se entenderá realizada, en todo caso, por el **último depositante** del producto que se extraiga **o por el titular del depósito fiscal** en caso de que sea el propietario del producto.
 - Se le repercutirá el Impuesto sobre Hidrocarburos
 - Estará obligado a liquidar el IVA por la operación asimilada a la importación
 - Estará obligado a garantizar el ingreso del IVA de la posterior entrega sujeta y no exenta del bien extraído del depósito fiscal.
- Inclusión del **gasóleo bonificado** (interpretación RD-ley 9/2024)

Hidrocarburos: extracción de los depósitos fiscales

- **Garantías del ingreso** (Anexo.11º LIVA)
 - Aval bancario o ingreso a cuenta
 - Que cubra el 110% de la cuota del IVA de las operaciones asimiladas a la importación de carburantes realizadas en los dos meses inmediatos anteriores.
- **Exclusión de la obligación** de prestar garantía:
 - Operador económico autorizado
 - Operador confiable:
 - Estar inscrito en el registro de extractores de depósitos fiscales
 - Haber realizado un volumen de extracciones de gasolinas, gasóleos y biocarburentes en el año anterior de al menos 1000 millones de litros (550 según RD-ley 9/2024)
 - Operaciones como mayorista durante los 3 años anteriores
 - Cumplir los requisitos de solvencia financiera (C. Aduanero)
- **Liquidación mensual** (71.3.5º RIVA) → SII

Régimen especial simplificado

- **Para 2024:**
- Se rebajan los índices de cuota devengada por operaciones corrientes de las actividades que se han visto afectadas por la rebaja de tipos.
- Se separa como actividad independiente la de obtención de aceites de oliva y de semillas.
- Se incorpora a la OM la reducción del 25% para sujetos afectados por la DANA.
- **Para 2025:**
- La compensación agraria deja de computarse en el volumen de ingresos a efectos del límite de exclusión (art. 3.1.b Orden HAC/1347/2024).
- Se crea una nueva actividad con un índice específico de cuota devengada por operaciones corrientes para el aceite de oliva.



Novedades en el IRPF

Período impositivo 2025

Modificaciones

RD-ley 4/2024

- **Reducción por obtención de rendimientos del trabajo** (20 LIRPF):
 - Se incrementa la cuantía: de 6.498 € a 7.302 €
- **Obligación de declarar:** se eleva el límite en los casos del art. 96.3 LIRPF (dos o más pagadores, pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, no obligación de retener o tipo fijo de retención):
 - De 15.000 € a 15.876 €
- **Deducción por residencia habitual y efectiva en la isla de la Palma** (DA 57^a LIRPF)
- **Libertad de amortización en determinados vehículos y en nuevas estructuras de recarga** (DA 59^a LIRPF): extiende la prevista en la LIS, DA 18^a.

Estimación objetiva:

Orden HAC/1347/2024

- **Para 2024:**
 - Se incorpora la reducción del 25% para sujetos afectados por la DANA en EO.
- **Para 2025:**
 - La compensación agraria deja de computarse en el volumen de ingresos a efectos del límite de exclusión.
 - La actividad de producción de mejillón en batea pasa del anexo II (otras actividades) al anexo I (actividades agrícolas, ganaderas y forestales)
 - Se mantiene la rebaja de índices para ciertas actividades respecto de los que recoge el anexo I.
 - Se mantiene la **reducción del rendimiento neto del 5%.**

Otras disposiciones

Ley 7/2024

- **Deducciones por obras de mejora de eficiencia energética** (DA 1ª Ley 7/2024)
 - Requisitos normativa UE
- **Exención de las donaciones por empresas a trabajadores afectados por la DANA** para sufragar gastos por daños personales y materiales (DA 3ª Ley 7/2024)
 - Exceso sobre certificación del seguro: integración en BI
- **Tipo de gravamen del ahorro:** incremento de 2 puntos en el gravamen del último tramo (1+1)
 - Cuota estatal, art. 66 LIRPF
 - Cuota autonómica, art. 76 LIRPF.
- Reducción del 30% de los **rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional.**

Base liquidable del ahorro - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	150.000	23
200.000	44.880	100.000	27
300.000	71.880	En adelante	30



Jurisprudencia

Devolución instada por autoliquidación

- **STS 888/2024, de 23 mayo 2024** (Rec. 7289/2022)
 - Confirma **STSJ Cat. 4874/2022**, de 13 mayo 2022 (Rec. 1425/2020)
- Art. 115.3 LIVA
- Transcurridos 6 meses desde la solicitud de devolución sin haberse practicado liquidación provisional, se produce una **liquidación provisional presunta por silencio positivo** que da derecho al cobro de la suma autoliquidada y, en su caso, a los intereses.
- No obstante, la AEAT puede dejar sin efecto la devolución mediante una liquidación definitiva o provisional practicada en un procedimiento adecuado al efecto.
- **TS:** No cabe entender adecuada la practica extemporánea de una liquidación administrativa expresa dictada en el mismo procedimiento de devolución.

Prescripción del derecho a la devolución

- **ATS de 4 de diciembre de 2024** (Rec. 455/2024)
- Interés casacional: *Determinar, en interpretación del artículo 66 LGT, si el derecho del contribuyente a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo se refiere únicamente a la **obtención del derecho a la devolución** o, por el contrario, alcanza al derecho a **exigir una devolución ya reconocida**, es decir, a que se haga efectiva tal devolución.*
- **Contra STSJCV 5831/2023, de 2 de noviembre de 2023** (Rec. 1460/2022): la falta de resolución por parte de la Administración tributaria de una solicitud de devolución da lugar a una situación de **silencio administrativo positivo** y, por tanto, genera un crédito a favor del solicitante.
- Y concluye que la no devolución de los importes solicitados tiene como causa la **inactividad de la Administración**, al no cumplir con su obligación de dar respuesta a tal solicitud, por lo que resulta de aplicación la doctrina constitucional de que no puede beneficiarse del incumplimiento de resolver expresamente en plazo las solicitudes formuladas por los ciudadanos.

Exclusión de la compensación agrícola a efectos de límites de exclusión REAGP

- **ATS de 3 de octubre de 2024** (Rec. 6173/2023)
- **ATS de 6 de noviembre de 2024** (Rec. 9048/2023)
- **STSJ AND de 18 septiembre 2023** (Rec. 93/2021): la sentencia concluyó que, para calcular el volumen de operaciones determinante de la exclusión del régimen especial, no había que computar la compensación a tanto alzado por las cuotas del IVA soportadas previstas en el artículo 130.Dos de la Ley del IVA, lo que suponía que, en el ejercicio controvertido, no se hubiese alcanzado el umbral máximo previsto en la normativa y, por ende, no procediese la exclusión del régimen especial.
- Interés casacional: *"si debe tenerse en consideración o no la compensación a tanto alzado prevista en el artículo 130 LIVA ("compensación agrícola") a los efectos de determinar el volumen de operaciones que es relevante para verificar la concurrencia de la causa de exclusión del REAGP contenida en el artículo 124.Dos.3º LIVA."*
- **Art. 121.Uno LIVA; 43.2 RIVA**
- **Art. 3.1.b) Orden HAC/1347/2024**, de 28 novbre.

Sobre los efectos de las sentencias TJUE

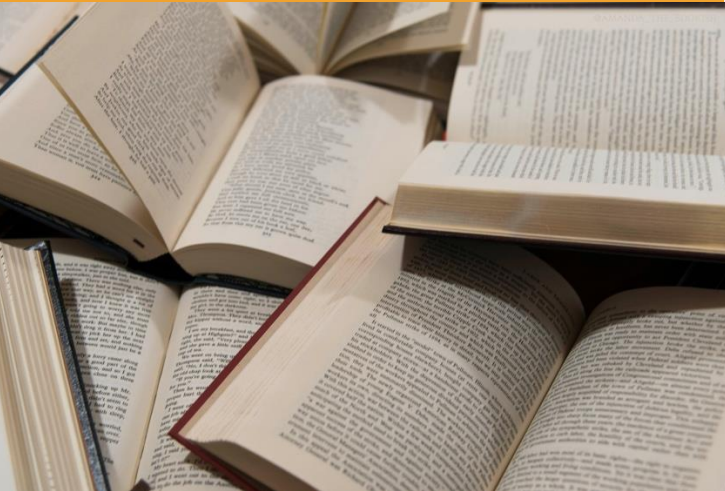
- **STS 1143/2024, de 26 de junio** (Rec. 7664/2022):
- “Las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, interpretando el derecho de la Unión Europea en materia de IVA en una cuestión prejudicial planteada por un órgano judicial de otro estado miembro, tienen **efectos *ex tunc*** sobre la administración tributaria española, a menos que la sentencia hubiera limitado sus efectos.
- Un cambio de criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en cumplimiento de la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de la aplicación de una exención en el IVA a una determinada prestación de servicios, permite a la Administración regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se hubieran acogido al criterio consolidado anterior respecto de ejercicios no prescritos previos a tal cambio de doctrina.” (FJ 3º)

Requisitos formales de la deducción

- **ATS de 29 de mayo de 2024** (Rec. 6183/2023)
- SAT que pretende deducir compensaciones agrícolas satisfechas a sujetos en REAGP:
 - Prevalencia del derecho a deducir (principio de neutralidad del IVA) frente al incumplimiento de **requisitos formales**.
- Interés casacional: *"Determinar, atendiendo a la garantía del principio de neutralidad en el IVA y al criterio de predominio del fondo sobre la forma, si la omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA constituye un incumplimiento formal que justifica la denegación de la deducción, en aquellos casos en los que la aplicación de dicho régimen especial resulta del resto de las menciones contenidas en la propia factura y del libro registro de facturas, cuando la Administración tributaria puede contrastar tal extremo mediante los datos obrantes en su propia base de datos, al estar perfectamente identificado el proveedor en dicha factura."*

Comprobación limitada: aplica estimación directa

- **STS 189/2024, de 5 febrero 2024** (Rec. 6554/2022)
- Contribuyente en estimación objetiva que supera los límites para su aplicación.
- Es doctrina reiterada del TS que "en el seno de una **comprobación limitada**, dados los términos de la misma, **no cabe modificar el régimen de tributación**, sin perjuicio de que pueda hacerse posteriormente en un procedimiento inspector ordinario".
- Sin embargo, en el presente caso y constatada la superación de los límites de exclusión, la AEAT está facultada para determinar la base imponible del impuesto por el método de estimación directa simplificada, siempre dentro de los límites de actuación del art. 136 LGT:
 - En EDS no hay obligación de llevar contabilidad
 - La estimación objetiva no es un régimen especial



Doctrina administrativa

Resoluciones TEAC

Consultas DGT

Res .TEAC
4281/2021,
de 20/02/2024

- **Asunto:**
- Regularización de deducciones indebidamente practicadas en el IVA: requisitos para aplicar la regularización de deducciones por bienes de inversión.
- **Criterio:**
- El procedimiento de regularización de deducciones por bienes de inversión regulado en los artículos 107 a 110 de la Ley del IVA no puede aplicarse para regularizar la deducción si no existía inicialmente derecho a la deducción. Así lo ha señalado el TJUE en la sentencia de 11 de abril de 2018, asunto C-532/16, SEB bankas AB.
- La regularización de las deducciones indebidamente practicadas debe realizarse en el momento de la adquisición de los bienes y servicios, en el cual procede valorar su destino previsible y el derecho a la deducción.
- Criterio reiterado en la resolución de 26 de noviembre de 2024 (RG 00/02754/2022).

Res TEAC
1744/2022,
de 18/3/2024
(2)

- **Asunto:**
IVA. Compensación del exceso de cuotas deducidas sobre las devengadas. Opción por la devolución del saldo existente.
- **Criterio:**
La normativa del IVA configura la compensación en períodos futuros y la solicitud de devolución, como formas alternativas y excluyentes de recuperación del exceso de cuotas soportadas sobre las devengadas. Esta alternativa de elección constituye una opción, por lo que una vez que el obligado tributario manifiesta su voluntad escogiendo una de las posibilidades que ofrece la norma, no es posible la modificación fuera del plazo reglamentario de declaración.
- Reitera criterio de RG: 00-01549-2007, de 10-03-2009 y RG: 00-01386-2010, de 14-03-2013.

Res .TEAC
6821/2021,
de 17/04/2024

- **Asunto:**
- Determinación de la base imponible en el autoconsumo de bienes del 9.1º.d) LIVA (cambio de afectación: de producción a bienes de inversión)
- **Criterio:** [BI = precio de compra o precio de coste]
- No se incluye en la base imponible del autoconsumo el valor de los bienes o servicios por los que se hayan soportado cuotas de IVA que no se pudieron deducir:
 - no sólo cuando las haya soportado por repercusión directa, sino también cuando se encuentren incluidas en el precio de los bienes adquiridos, por haber sido soportadas en fases anteriores del proceso de producción o distribución de los bienes sin que se dedujeran en alguna de dichas fases.
- *"No procede incluir en la base imponible del autoconsumo el coste de un terreno sobre el que el sujeto pasivo construyó una vivienda, al no resultar acreditado que el precio de compra del terreno no incluyera cuotas de IVA no deducidas."*
- **CAMBIO DE CRITERIO:** Se modifica el criterio de las resoluciones de 8 de octubre de 2008, RG: 00-01993-2005, y de 16 de diciembre de 2021, RG: 00-06934-2019.

Res TEAC
1766/2022,
de 22/5/2024

- **Asunto:** IVA, Derecho a deducir las cuotas soportadas. “Teoría del conocimiento”.
- **Criterio:**
La denegación del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas con base en la **teoría del conocimiento** no depende de la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, por lo que no tiene relevancia si se ha ingresado o no en el Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trate (sentencias del TJUE de 11 de noviembre 2021, asunto C-281/20, *Ferimet* y de 24 de noviembre 2022, asunto C-596/21, A).
- Criterio reiterado en el RG 00-08187-2021, de 22-05-2024.
- La teoría del conocimiento se refiere a la exigencia de actuación al obligado tributario con una diligencia mínima, debiendo precisarse que esa diligencia "mínima" debe entenderse a la vista de las circunstancias concurrentes.

Res TEAC 06222/2021, de 22/5/2024

- **Asunto:**
IVA. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.
Cómputo del plazo para rectificar.
- **Criterio:**
El inicio de un procedimiento de comprobación o investigación interrumpe el cómputo del plazo para rectificar las cuotas impositivas repercutidas (Res. TEAC 2996/2015, de 25/9/2018)
- Existe una asimetría entre la regulación del inicio del cómputo del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, y la del inicio del cómputo del plazo de cuatro años para rectificar la repercusión, a partir del devengo del impuesto correspondiente a la operación, que puede dar lugar, en caso de rectificación fundamentada en una liquidación administrativa, a que sea posible para la Administración liquidar bases y cuotas devengadas, mientras que se impide la rectificación de la repercusión al obligado tributario, que asumiría el coste de las mismas.
- Criterio reiterado en el RG 00-07662-2021, de 22-05-2024.

Res. TEAC
2080/2023, de
27/9/2024

- **Asunto:**
IVA. Rectificación de cuotas repercutidas. **Facultad del destinatario de instar la rectificación de la autoliquidación del sujeto pasivo.**
- **Criterio:**
El destinatario que soportó la repercusión de las cuotas de IVA que devienen indebidas puede instar el correspondiente procedimiento de rectificación de autoliquidación, según se deduce de la STS de 27 de septiembre de 2022 (Rec. 5052/2020).
- En el supuesto planteado, a la interesada se le denegó la aplicación del tipo impositivo reducido de IVA en la adquisición de un vehículo para personas con movilidad reducida. Mediante certificado aportado posteriormente se acredita su derecho a la aplicación del tipo reducido, procediendo a instar la rectificación de la autoliquidación del sujeto pasivo sin que conste que hubiese requerido previamente la rectificación de la factura en la que constaba la cuota repercutida.
- Se reitera criterio de la resolución de 22-11-2023 (00-6793-2021).

Res. TEAC
2424/2023, de
23/1/2024

- **Asunto:**
- **IRPF. Aportación de bien privativo a la sociedad de gananciales.** Existencia o no de alteración en la composición del patrimonio capaz de generar una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF del aportante, a la vista de la STS de 3 marzo 2021 (Rec. 3983/2019)
- **Criterio:**
- La aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien privativo que, a efectos del IRPF, se considera tras dicha aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, supone para el aportante una alteración en la composición de su patrimonio capaz de generar una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF, que se determinará, en virtud del artículo 34 de la LIRPF, por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de la mitad del bien aportado, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente.
- **Unificación de criterio.**

Res TEAC
8931/2021,
de 27/5/2024

- **Asunto:**
IRPF. Norma específica de valoración de las ganancias/pérdidas patrimoniales, artículo 37.1.d) LIRPF, en concurrencia con operaciones vinculadas.
CAMBIO DE CRITERIO.
- **Criterio:**
El principio de especialidad de la norma impone que, ante supuestos de alteraciones patrimoniales en los que la normativa del IRPF establece de manera expresa un determinado cómputo de aquella ganancia/pérdida patrimonial [aportaciones no dinerarias a sociedades, 37.1.d) LIRPF] , se deba acudir a dicha norma, y no a la genérica de operaciones vinculadas [41 LIRPF] cuando aquellas operaciones que han dado lugar a tal alteración patrimonial se hubieran realizado entre personas vinculadas.

Res TEAC 8931/2021, de 27/5/2024 (cont.)

- “La complejidad para establecer en esta cuestión una doctrina general, tal y como reconoce el TS en sentencia de 09-02-2022 (rec. 4769/2020) [...] ha provocado que la doctrina anterior de este TEAC (resolución de 23-11-2016 RG 00-03029-2013), partiendo de la citada dificultad señalada por la propia jurisprudencia, no se decantara de modo general por ninguna de las dos reglas especiales de valoración, la subjetiva y la objetiva. No obstante, en atención a la STS de 23-12-2016 y a las sentencias de la Audiencia Nacional en relación con el IS de 2/04/2018 rec.56/2014, de 30/60/2017 rec. 333/2014 y de 28/09/2018 rec. 434/2016, el citado criterio debe superarse, ya que este TEAC considera más adecuado que en presencia de reglas concretas de valoración, como ocurre en el caso del artículo 37.1.d) LIRPF, se acuda al criterio de la citada resolución de 03-07-2014 (RG 00-06804-2013), aplicado también para el artículo 37.1 b) por la resolución de 28-11-2023 (RG 00-04826-2020), dando prioridad a las reglas especiales objetivas contenidas en estas letras del citado artículo 37.1.”

Cambio de criterio respecto al mantenido en resolución de 23-11-2016, RG 00-03029-2013.

- NOTA: En el mismo sentido se ha pronunciado el **Tribunal Supremo** en sentencia de **30 mayo 2024** (Rec. 7097/2022).

DGT
V0042-24,
de 14/02/2024

- **Consultante:** cooperativa de consumidores y usuarios que constituirá una **comunidad de energías renovables** para el autoconsumo colectivo de energía solar fotovoltaica.
- La cooperativa se encargará de la gestión y mantenimiento de la instalación, que será financiada con aportaciones de los socios.
- Aprovechamiento para los socios a través de una reducción en el importe de la factura eléctrica.
- **Cuestiones planteadas:**
 - 1. Sujeción al IVA de las aportaciones de los socios.
 - 2. Sujeción al IVA de los servicios prestados por los socios de trabajo.
 - 3. Posibilidad de recuperación del IVA soportado por la cooperativa para poner en marcha la instalación.
 - 4. Alta en IAE.

DGT

V0042-24,

de 14/02/2024:

Contestación

- 1. Si la CER se acoge a la modalidad de autoconsumo con excedentes acogido a compensación (o se presta sin contraprestación): no realiza actividad económica, no es empresario a efectos del IVA, no puede deducir las cuotas soportadas y las aportaciones de los socios tampoco están sujetas al IVA.
- Es la comercializadora la que debe repercutir el IVA a los socios:
 - **Compensación con excedentes: el descuento (precio del excedente) no forma parte de la base imponible.**
- 2. El trabajo dependiente prestado por los socios de trabajo no está sujeto al IVA.
- 3. Si la cooperativa presta servicios a terceros (ops. sujetas y no exentas): podrá deducir el IVA soportado mediante la regla de prorrata.
- 4. Alta en IAE: sólo si se vierte el excedente a la red o se prestan otros servicios.

DGT
V0146-24
de 16/02/2024

- **Cuestión planteada:** tipo de IVA aplicable a la prestación de servicios veterinarios
- **Contestación:**
- Los servicios veterinarios prestados para titulares de una explotación agrícola, forestal o ganadera y que sean necesarios para el desarrollo de dicha explotación, tributan por el IVA al tipo del 10% (91.Uno.2.3º LIVA)
 - Si se prestan a quienes no son titulares de la explotación, tributan al tipo general del 21%.
- Entregas de medicamentos por profesionales sanitarios: 10% (91.Uno.1.5º LIVA)
- Suministro de medicamentos accesorio a la prestación principal: mismo tipo que el servicio veterinario.
 - Tributan al tipo reducido del 10% los medicamentos que suministre un veterinario. en el marco de la prestación de un servicio cuyo destinatario sea el titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera, que sea necesario para el desarrollo de dicha explotación y al 21% cuando el destinatario del servicio veterinario no sea titular de una explotación (V0967-24, de 6/5/2024)

DGT
V0146-24
de 16/02/2024

- **Cuestión planteada:** tipo de tributación en IVA de los servicios de incineración de animales muertos.
- **Contestación:**
- Los servicios veterinarios prestados para titulares de una explotación agrícola, forestal o ganadera y que sean necesarios para el desarrollo de dicha explotación, tributan por el IVA al 10%.
- Los prestados a quien no es titular de la explotación tributan al 21%.
- Tributan al 10% los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos... (91.Uno.2.5º LIVA)
- En la facturación deberán constar separadamente ambos servicios.

DGT

V1035-24,

de 20/5/2024

- **Consultante:** comercializadora (e-shop) de semillas de cáñamo, chía, lino dorado, lino marrón molido, sésamo, calabaza, quinoa, mijo y mezclas de las mismas, así como harina de algarroba, garbanzos, arroz, coco, almendra, cáñamo y mezcla de porridge keto, sin someterlos a transformación.
- **Cuestión planteada:** tipo IVA aplicable (¿tipo cero?)
- **Contestación:**
- Definición de productos naturales Código Alimentario (91.Dos.1.1^o.f)
 - Resolución 2/1998, de 14 de mayo, de la DGT
 - Informe 19/4/2023 de la DG Industria Alimentaria
- No tributan al 4%:
 - Harina de garbanzo (no cereal)
 - Mezcla de porridge keto (no producto natural)

DGT

V1868-24,

de 06/08/2024

- **Consultante:** persona física titular de una explotación de ganado caprino y se dedica a la obtención y venta de leche de cabra a una cooperativa de agricultores y ganaderos, que posteriormente distribuye esa leche a empresas del sector lechero y quesero. Dado que se trata de ganadería extensiva, tributa por el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- **Cuestión** planteada: tipo de IVA aplicable.
- **Respuesta:**
 - 0%, del 1 de enero al 30 de septiembre de 2024.
 - 2%, del 1 de octubre al 31 de diciembre de 2024.

DGT

V1919-24,
de 30/8/2024

Aceites

- **Consultante:** sociedad mercantil dedicada al refinado, envasado y comercialización de aceites
- - Mezcla de aceites vegetales de semillas y aceites de oliva, importado para comercializarlo en España.
- - Mezcla de aceites vegetales de semillas, fabricado en España.
- **Cuestión planteada:** tipo impositivo aplicable.
- **Contestación:** la mezcla de aceites de oliva y de semillas tributa al 10% (no se le aplican los tipos reducidos).
 - La mezcla de aceites de semillas: 5% (1/1 a 30/9), 7,5% (1/10 a 31/12) y 10% (desde 1/1/2025)

DGT

V2364-24,

de 14/11/2024

- **Consultante:** cooperativa que va a constituir una hipoteca inmobiliaria unilateral sobre un inmueble de su propiedad a favor de varias entidades financieras.
- **Cuestión planteada:** sujeción al impuesto sobre AJD y posible exención por ser cooperativa protegida.
- **Contestación:**
 - 1. Operación no sujeta a TPO y sujeta a la cuota gradual de AJD.
 - 2. **Sujeto pasivo** en la hipoteca unilateral (voluntaria) es el hipotecante (la cooperativa consultante)
 - ≠ hipoteca ordinaria: SP es el acreedor hipotecario
 - 3. No exención de AJD (art. 33.1 Ley 20/1990).

DGT

V1339-24,

de 07/06/2024

IVA

- **Consultante:** CB formada por los propietarios proindiviso de finca dedicada a aprovechamientos de cualquier tipo (AGF, medioambiental...)
- **Venta de madera:** rendimientos de actividad económica.
- **Venta de derechos de emisión CO2:** PS sujeta al 21% (V0523-16), se considera transmisión de licencia administrativa. SP = destinatario (ISP).
- **Subvenciones** para financiar el 50% de los convenios suscritos con CCAA: no contraprestación de op. sujeta.
- **Indemnizaciones** por la destrucción de masa arbórea: no sujetas al IVA (indemnizatorias, V2612-18)
- **Constitución de un derecho de superficie** (canon + reversión) a favor de tercero para explotación eólica:
 - Prestación de servicios sujeta (cesión de uso de bienes)
 - Operación de tracto sucesivo: exigibilidad del canon + 31 diciembre por la parte proporcional de la reversión

DGT

V1339-24,
de 07/06/2024

IRPF

- **Venta de madera:** explotación forestal = rendimientos de actividad económica
 - Entes en atribución de rentas → se atribuyen a los socios en función de su participación
- **Subvenciones a la explotación forestal:** no se integran en la base imponible si responden a un plan aprobado por la admón. competente, DA 4ª LIRPF.
 - ≥ 20 años → reducción por rendimientos irregulares
- **Venta de derechos de emisión CO2:** la clasificación contable como existencias y no como inmovilizado significa que son rendimientos de actividad económica.
- **Constitución de un derecho superficie:**
 - Rendimientos de capital inmobiliario (canon)
 - Entrega del inmueble (reversión) = RCI en especie

DGT

V1608-24,

de 3 julio 2024

Estimación
objetiva

- **Cuestión planteada:** Índice de rendimiento neto aplicable en el supuesto de procesos de transformación del olivo
 - La OM para 2023 rebaja el índice de 0,26 a 0,13 para la actividad de productos del olivo (no para la transformación)
- **Contestación:**
- Del análisis de los índices de rendimiento neto establecidos en el anexo I de la Orden [...] se observa que el índice de rendimiento neto aplicable a las actividades de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales es siempre el resultado de aplicar al índice de rendimiento neto del producto natural un incremento del 0,1.
- Por tanto, se aplicará el mismo criterio cuando el índice de rendimiento neto del producto natural en la OM se haya visto reducido por una Orden específica para un período impositivo concreto.



Pilar Bonet

bonetp@uv.es