

Índice

# Boletines Oficiales

Estatal

Viernes 31 de enero de 2025



Núm. 27

**IMPUESTO SOBRE LÍQUIDOS PARA CIGARRILLOS ELECTRÓNICOS Y OTROS PRODUCTOS RELACIONADOS CON EL TABACO.**

[Orden HAC/86/2025, de 13 de enero](#), por la que se aprueba el modelo 573 «Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación» y 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», se determina la forma y el procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el Registro territorial de los contribuyentes del artículo 64 quinquies de la Ley de Impuestos Especiales.

[\[pág. 2\]](#)

## Resolución del TEAR



**REINTEGRO DE UNA SUBVENCIÓN**

**IRPF. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.** Se plantea a que ejercicio o período impositivo debe imputarse la exigencia del reintegro de una subvención que había sido considerada como ingreso de la actividad económica en un ejercicio anterior a aquel en que se exige el reintegro, si en el ejercicio en que se consideró como ingreso o en el que se exige el reintegro.

[\[pág. 5\]](#)

## Sentencia del TS



**GANANCIA PATRIMONIAL Y APLICACIÓN COEFICIENTES REDUCTORES**

**IRPF. RETASACIÓN BIENES EXPROPIADOS.** El Tribunal Supremo establece que la retasación de bienes expropiados no genera una nueva ganancia patrimonial independiente a efectos del IRPF

[\[pág. 7\]](#)

## Sentencia del TSJUE



**SOCIEDADES NO RESIDENTES CON PÉRDIDAS**

**RETENCIONES EN ORIGEN NO RESIDENTES.** El TJUE declara discriminatoria la normativa española que impide la devolución de la retención en origen a sociedades no residentes en situación de pérdidas

[\[pág. 9\]](#)

# Boletines Oficiales

Estatal

Viernes 31 de enero de 2025



Núm. 27

IMPUESTO SOBRE LÍQUIDOS PARA CIGARRILLOS ELECTRÓNICOS Y OTROS PRODUCTOS RELACIONADOS CON EL TABACO.

[Orden HAC/86/2025, de 13 de enero](#), por la que se aprueba el **modelo 573** «Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación» y 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», se determina la forma y el procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el Registro territorial de los contribuyentes del artículo 64 quinquies de la Ley de Impuestos Especiales.

La **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, a través de su disposición final segunda se **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 **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, **retrasa la entrada en vigor de este nuevo impuesto especial hasta el 1 de abril de 2025**, con el objetivo de asegurar mayor margen temporal para la debida asimilación de las obligaciones que la normativa impone a los contribuyentes por este Impuesto.

Esta orden consta de cinco artículos, dos disposiciones adicionales, dos disposiciones transitorias, ocho disposiciones finales y cinco anexos.

En su artículo 1 **se aprueba, a través del anexo I, el modelo de autoliquidación 573 del nuevo impuesto, tanto en su versión de declaración ordinaria como centralizada (prevista para empresas que cuentan con varios establecimientos sujetos) y a través del anexo II el modelo A24 de solicitud de devolución para los casos de envíos de productos objeto de este nuevo impuesto especial desde el ámbito territorial interno con destino a otros Estados miembros de la Unión Europea.**

**En el caso de solicitudes de devolución por exportaciones de estos productos o su envío o expedición hacia las Islas Canarias, se deberá cumplimentar el modelo 590 de solicitud de devolución, modificado en el anexo III de la presente orden.**

En su artículo 2 se establecen los obligados tributarios que deben presentar este modelo 573 de autoliquidación, así como sus plazos de presentación.

- 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.

- los contribuyentes del impuesto no estarán obligados a presentar la autoliquidación en aquellos períodos de liquidación en los que no resultan cuotas a ingresar

En su artículo 3 se establecen los sujetos que podrán presentar el modelo A24 de solicitud de devolución, así como sus plazos de presentación.

- la solicitud de devolución deberá ir acompañada de los justificantes que acrediten los hechos en que se fundamenta, así como aquellos que acrediten el pago del impuesto.
- 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.

En el artículo 4 se establecen las formas, condiciones generales y procedimientos de presentación electrónica de esta autoliquidación (modelo 573) y del modelo de solicitud de devolución A24.

En el artículo 5, se recoge la necesaria inscripción de los contribuyentes citados en el artículo 64 quinquies apartado 1 de la Ley de Impuestos Especiales, en el registro territorial correspondiente a su domicilio fiscal en España.

- Con carácter general, en el caso de estos contribuyentes establecidos en el ámbito territorial interno del impuesto deberán figurar de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores en el epígrafe correspondiente a la actividad a desarrollar y presentarán, ante la oficina gestora correspondiente a su domicilio fiscal en España, una solicitud en la que conste:
  - El nombre y apellidos o razón social, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del solicitante, así como, en su caso, del representante, que deberá acompañar la documentación que acredite su representación.
  - Breve memoria descriptiva de la actividad que se pretende desarrollar en relación con la inscripción que se solicita.

La disposición adicional primera regula el concreto hecho imponible establecido en la disposición transitoria décima de la Ley de Impuestos Especiales (introducida por la Ley 7/2024), relativa a la tenencia de productos con fines comerciales a 1 de abril de 2025.

**Disposición adicional primera. 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, de Impuestos Especiales.**

1. La tenencia de productos almacenados con fines comerciales a 1 de abril 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.

**2. Esta regularización se efectuará mediante la autoliquidación del modelo 573, correspondiente al mes de abril de 2025, que se deberá presentar, y en su caso ingresar, entre el 1 al 20 de julio de 2025.**

En cuanto a la disposición adicional segunda regula el tratamiento de datos personales.

Las dos disposiciones transitorias establecen, por un lado, el plazo excepcional de presentación del modelo 573 correspondiente a los meses de abril, mayo y junio de 2025 y por otro el plazo de solicitud de inscripción en el registro territorial de todos aquellos operadores económicos que ya están fabricando o distribuyendo los productos sujetos al nuevo impuesto.

- las autoliquidaciones correspondientes a los periodos de liquidación de los meses de abril, mayo y junio de 2025, se deberán presentar del 1 al 20 de julio de 2025.**
- Los operadores económicos que, en concepto de fabricantes, depósitos fiscales o contribuyentes deberán solicitar la inscripción como tales en el registro territorial de los impuestos especiales.

- Las fábricas o depósitos fiscales deberán solicitar la inscripción en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente al lugar donde se encuentre el domicilio del establecimiento en el de la oficina gestora correspondiente al lugar donde se encuentre su domicilio fiscal en España.
- En ambos casos, **el trámite deberá efectuarse en el plazo de los treinta días hábiles siguientes desde la entrada en vigor de la presente orden ministerial.**

Las ocho disposiciones finales modifican las respectivas órdenes ministeriales relativas a la colaboración social, las entidades de crédito colaboradoras con la recaudación tributaria, las domiciliaciones de pago, la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones tributarias, aprueba anexos de la orden relativos al modelo 573. También se modifica la Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre sobre la llevanza de la contabilidad de los impuestos especiales de fabricación y la Orden HAP/3482/2007, se recogen los títulos competenciales y **la disposición final octava establece la entrada en vigor de la presente orden, que en consonancia con lo previsto en el Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre, que retrasa al 1 de abril de 2025 los efectos de aplicación del nuevo impuesto especial, establece esa misma fecha de entrada en vigor**

# Resolución del TEAR

REINTEGRO DE UNA SUBVENCIÓN

## IRPF. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

Se plantea a que ejercicio o período impositivo debe imputarse la exigencia del reintegro de una subvención que había sido considerada como ingreso de la actividad económica en un ejercicio anterior a aquel en que se exige el reintegro, si en el ejercicio en que se consideró como ingreso o en el que se exige el reintegro.

Cuando se exige el reintegro de una subvención previamente imputada como ingreso, dicho reintegro **debe reflejarse fiscalmente en el ejercicio en que se produce la exigencia del reintegro**



Fecha: 30/10/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Resolución del TEAR de La Rioja de 30/11/2024](#)

### Hechos principales

- El contribuyente, un ganadero en régimen de estimación objetiva, solicitó la rectificación de las autoliquidaciones de IRPF de los ejercicios 2013 a 2016, argumentando que una subvención de capital recibida en 2013 fue anulada posteriormente por incumplir las condiciones de su concesión, y que dicha situación debía reflejarse fiscalmente en los ejercicios en que la subvención fue imputada (2013 a 2016).

### Resoluciones previas de la AEAT

- Para 2013: Se desestimó la solicitud de rectificación por haber prescrito el derecho del contribuyente a solicitarla.
- Para 2014, 2015 y 2016: La AEAT declaró inadmisibles las solicitudes de rectificación por presentarse fuera de plazo.

### Argumentos del reclamante

- El contribuyente alegó que, según el principio de “actio nata”, el cómputo del plazo debía iniciarse cuando la resolución que anulaba la subvención fue firme (24/08/2020).
- Además, afirmó que la rectificación de las autoliquidaciones estaba permitida al tratarse de un supuesto distinto al objeto de las liquidaciones provisionales previas.

## Fallo del Tribunal

- El Tribunal desestima las reclamaciones y confirma la procedencia de las resoluciones de la AEAT, estableciendo que **el reintegro de la subvención debe reflejarse exclusivamente en el ejercicio en el que se exigió el reintegro** (2020) y no mediante la rectificación de las autoliquidaciones anteriores.

## Fundamentos jurídicos del fallo

### 1. Imputación fiscal de subvenciones vinculadas a actividades económicas

- Según el artículo 27.1 de la LIRPF, las subvenciones vinculadas al desarrollo de actividades económicas **tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas**.
- La imputación temporal de estas subvenciones debe ajustarse a las normas contables, siguiendo la Norma de Registro y Valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, que establece que las subvenciones de capital deben imputarse proporcionalmente a la amortización de los activos que financian.

### 2. Reintegro de subvenciones

- Cuando se exige el reintegro de una subvención previamente imputada como ingreso, dicho reintegro **debe reflejarse fiscalmente en el ejercicio en que se produce la exigencia del reintegro**. Esto se registra como un gasto que disminuye la base imponible del ejercicio correspondiente.
- No es procedente modificar las autoliquidaciones de ejercicios anteriores en los que la subvención ya fue imputada, ya que los hechos económicos deben imputarse al ejercicio en que ocurren (principio de devengo).

### 3. Plazos de solicitud de rectificación

- El artículo 66 de la LGT establece que el derecho a solicitar la rectificación de autoliquidaciones prescribe a los cuatro años. Para los ejercicios 2013 a 2016, los plazos ya estaban vencidos en el momento de la solicitud.
- El principio de “actio nata” no es aplicable, ya que la normativa fiscal establece con claridad que el reintegro debe imputarse al ejercicio en que se produce, y no afecta a ejercicios anteriores cerrados.

### 4. Extemporaneidad y motivación distinta

- Aunque el contribuyente alegó que la situación surgida por el reintegro de la subvención constituía un motivo distinto de las liquidaciones provisionales previas, el Tribunal concluye que no es un fundamento válido para reabrir autoliquidaciones ya cerradas.

#### Artículos aplicables

[Artículo 27.1](#) de la Ley 35/2006, del IRPF

Define las subvenciones vinculadas a actividades económicas como rendimientos de actividades económicas.

[Artículo 14](#) de la Ley 35/2006, del IRPF

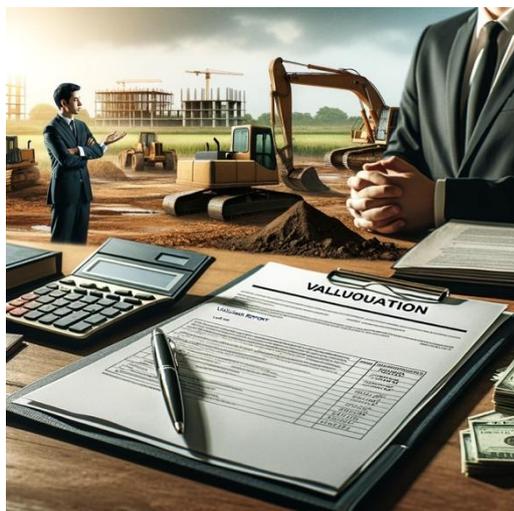
Regula la imputación temporal de los rendimientos de actividades económicas.

# Sentencia del TS

GANANCIA PATRIMONIAL Y APLICACIÓN COEFICIENTES REDUCTORES

## IRPF. RETASACIÓN BIENES EXPROPIADOS. El Tribunal Supremo establece que la retasación de bienes expropiados no genera una nueva ganancia patrimonial independiente a efectos del IRPF

La retasación no genera una nueva ganancia patrimonial independiente



Fecha: 14/01/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 14/01/2025](#)

### Antecedentes y hechos del caso

- El litigio surge a raíz de una liquidación IRPF impuesta a la recurrente, doña Verónica, por la AEAT en relación con la **retasación de unos terrenos expropiados**.
- La contribuyente adquirió **en 1985**, por sucesión hereditaria, un 6,25% de la propiedad de unos terrenos en Valencia que **fueron expropiados en 1998** para la creación de un parque público.
- El justiprecio fijado inicialmente **en 2005** fue objeto de impugnación, y tras varios litigios, **en 2015 se determinó un**

nuevo valor mediante retasación.

- En consecuencia, la AEAT consideró que la **diferencia entre el justiprecio inicial y el resultante de la retasación constituía una nueva ganancia patrimonial** sujeta a tributación en el IRPF.
- La recurrente **presentó reclamación ante el TEAR**, que la desestimó en 2022. Posteriormente, interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que también lo desestimó en noviembre de 2022. Contra esta decisión, la contribuyente recurrió en casación ante el Tribunal Supremo.

### Fallo del Tribunal Supremo

- El Tribunal Supremo **estima el recurso de casación y anula la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana**. Declara que la ganancia patrimonial derivada de la retasación **no constituye una alteración patrimonial distinta** de la expropiación original, sino una actualización del justiprecio.
- Asimismo, el Tribunal Supremo determina que **se deben aplicar los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la Disposición Transitoria Novena de la Ley del IRPF**, dado que el bien expropiado fue adquirido antes del 31 de diciembre de 1994 y no estaba afecto a actividades económicas.

### Fundamentos jurídicos del fallo

La retasación no genera una nueva ganancia patrimonial independiente:

- La expropiación forzosa es una alteración patrimonial sujeta a tributación en el IRPF, **pero la retasación no constituye una nueva transmisión** ni genera una nueva ganancia patrimonial, sino que simplemente actualiza el justiprecio inicial.
- La sentencia reafirma que la retasación **es un mecanismo garantista para el expropiado** frente a la demora en el pago del justiprecio y no una nueva fuente de renta.

#### Aplicación de la Disposición Transitoria Novena de la Ley del IRPF:

- Dado que la contribuyente adquirió el terreno antes del 31 de diciembre de 1994, la ganancia patrimonial derivada de la expropiación **sí debe beneficiarse de los coeficientes reductores** previstos en la normativa transitoria.

#### Imputación temporal de la ganancia patrimonial:

- La sentencia establece que, cuando el justiprecio ha sido objeto de litigio, **la ganancia patrimonial debe imputarse al ejercicio en el que la resolución que lo fija deviene firme**, siguiendo la doctrina fijada en las SSTs de 26 de mayo y 12 de julio de 2017.

#### Precedentes jurisprudenciales:

- El Tribunal Supremo confirma su doctrina previa, recogida en las [SSTS de 22 de mayo de 2015](#) y [13 de febrero de 2015](#), que establecen que la retasación **no es una mera actualización del justiprecio original, sino una nueva valoración** que no modifica la naturaleza de la ganancia patrimonial.
- También se apoya en la [STS de 12 de julio de 2017](#), que fija criterios sobre la imputación temporal de la ganancia patrimonial en casos de expropiación y retasación.

#### Lista de artículos aplicados en la sentencia

[Artículo 35 de la Ley 35/2006 del IRPF](#): Define las ganancias patrimoniales y establece cómo se calculan los valores de adquisición y transmisión.

[Disposición Transitoria Novena de la Ley del IRPF](#): Regula la aplicación de coeficientes reductores a las ganancias patrimoniales derivadas de bienes adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

# Sentencia del TSJUE

SOCEIDADES NO RESIDENTES CON PÉRDIDAS

## RETENCIONES EN ORIGEN NO RESIDENTES. El TJUE declara discriminatoria la normativa española que impide la devolución de la retención en origen a sociedades no residentes en situación de pérdidas



Fecha: 19/12/2024

Fuente: web del TSJUE

Enlace: [Sentencia del TSJUE de 19/12/2024 - asunto C-601/23](#)

### Antecedentes y hechos del caso

- El litigio surge a raíz de la denegación por parte de la Diputación Foral de Bizkaia de la solicitud de **Credit Suisse Securities (Europe) Ltd**, sociedad residente en el Reino Unido sin establecimiento permanente en España, de que le fuera **devuelta la retención en origen** aplicada a los dividendos que percibió en 2017 de una sociedad domiciliada en Bizkaia.

- A la sociedad británica se le practicó una **retención del 10%** sobre los dividendos distribuidos, conforme al **Convenio hispano-británico para evitar la doble imposición**.

- Credit Suisse Securities alegó que **había registrado pérdidas** en el ejercicio 2017 y que, por tanto, **no podía compensar la retención con su cuota tributaria en el Reino Unido, lo que la convertía en un impuesto definitivo**.
- La normativa vizcaína permitía, en cambio, que una sociedad **residente** que cerrara el ejercicio con pérdidas recuperara íntegramente la retención en origen practicada sobre los dividendos percibidos.
- La sociedad británica solicitó la devolución de la retención en origen alegando **discriminación fiscal contraria al artículo 63 TFUE**, relativo a la libre circulación de capitales.
- Tras la negativa de la Hacienda Foral de Bizkaia, la empresa interpuso un **recurso contencioso-administrativo** ante el **Tribunal Superior de Justicia del País Vasco**, que planteó una cuestión prejudicial ante el **Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)** para determinar si esta diferencia de trato vulnera el **artículo 63 TFUE**.

### Fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- El TJUE dictamina que la normativa española vulnera la **libre circulación de capitales** y declara **incompatible con el artículo 63 TFUE el trato fiscal discriminatorio entre sociedades residentes y no residentes en situaciones comparables**.

### El Tribunal establece que:

- Existe una **restricción a la libre circulación de capitales**, ya que las sociedades no residentes en España, en situación de pérdidas, no pueden recuperar la retención en origen sobre dividendos, mientras que las residentes sí lo hacen.

- Las sociedades no residentes están en una situación objetivamente comparable a las residentes, ya que ambas están sujetas a retención en origen y tributan por los dividendos percibidos en Bizkaia.
- España no justifica adecuadamente esta diferencia de trato bajo el argumento de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria ni de garantizar la eficacia de la recaudación del impuesto.
- La normativa española supone un trato fiscal menos favorable a las inversiones extranjeras, lo que podría disuadir a sociedades no residentes de invertir en España.

Por lo tanto, el Tribunal declara que la normativa española es contraria al artículo 63 TFUE y que Credit Suisse Securities (Europe) Ltd **tiene derecho a la devolución de la retención en origen practicada**.

### Fundamentos jurídicos del fallo

El TJUE basa su decisión en los siguientes argumentos jurídicos:

#### Restricción a la libre circulación de capitales

- La normativa impide a sociedades no residentes obtener la devolución de la retención en origen cuando registran pérdidas, mientras que las sociedades residentes sí pueden hacerlo.
- Según la jurisprudencia del TJUE (STS de 22 de noviembre de 2018, **Sofina y otros, C-575/17**), este tipo de diferencia de trato **desincentiva las inversiones extranjeras y supone una restricción injustificada a la libre circulación de capitales**.

#### Comparabilidad de las situaciones

- Una sociedad residente que recibe dividendos en Bizkaia y una sociedad no residente que los percibe en el mismo territorio están en **situaciones comparables**, ya que ambas están sujetas a retención en origen.
- La retención en origen es un pago anticipado del impuesto sobre sociedades para las sociedades residentes, pero se convierte en un **impuesto definitivo para las no residentes**, lo que genera una **discriminación fiscal**.

#### Rechazo de las justificaciones esgrimidas por España

##### Eficacia de la recaudación del impuesto:

- El Tribunal señala que **los mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros** permiten verificar las pérdidas declaradas por las sociedades no residentes, por lo que la restricción no es necesaria.

##### Reparto equilibrado de la potestad tributaria:

- España alegó que permitir la devolución a no residentes podría dar lugar a una doble deducción de pérdidas en el Reino Unido y en España.
- El TJUE rechaza este argumento, ya que el sistema español permite que una sociedad residente en pérdidas recupere la retención sin que ello afecte al reparto de la potestad tributaria.

##### Impacto sobre la inversión extranjera

- La diferencia de trato entre sociedades residentes y no residentes desincentiva la inversión de sociedades extranjeras en empresas establecidas en Bizkaia, lo que **contraviene el principio de libre circulación de capitales** recogido en el artículo 63 TFUE.