

índice  
**Boletines Oficiales**

Estatal

**Viernes 25 de julio de 2025**



Núm. 178

**CONVENIO CON NAVARRA.**

[Ley 4/2025](#), de 24 de julio, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra

[\[pág. 2\]](#)

[COMPARATIVO](#)

## Resolución del TEAC



**EXIGENCIA DE LA CONSIGNACIÓN DE LA DEDUCCIÓN EN LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL PERÍODO DE GENERACIÓN**

**IS. DEDUCCIÓN I+D+i. CONFIANZA LEGÍTIMA.** El TEAC reconoce la posibilidad de aplicar deducciones por I+D+i en ejercicios fiscales distintos al de su generación cuando existiera una expectativa legítima fundada en el criterio administrativo previamente vigente.

[\[pág. 4\]](#)

## Sentencia de interés



**IMPUTACIÓN FISCAL**

**IRPF. GANANCIA PATRIMINIAL NO JUSTIFICADA.** El Tribunal Supremo determina que la imputación fiscal de ganancias patrimoniales no justificadas debe atender al régimen económico-matrimonial y a la presunción de ganancialidad

[\[pág. 6\]](#)



**TIPO REDUCIDO**

**IRNR. FONDOS NO RESIDENTES.** El Tribunal Supremo consagra la equiparación fiscal entre fondos de inversión no residentes y residentes, afirmando la aplicación del tipo reducido del 1% bajo criterios de comparabilidad sustantiva en el IRNR

[\[pág. 8\]](#)

*Esta sentencia **consolida la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo en materia de no discriminación fiscal entre FIL no residentes y residentes, y su interpretación del artículo 63 TFUE aplicada al IRNR.***

# Boletines Oficiales

## Estatal

Viernes 25 de julio de 2025



Núm. 178

**CONVENIO CON NAVARRA.** [Ley 4/2025](#), de 24 de julio, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra

### COMPARATIVO

#### RESUMEN:

Entrada en vigor:

- La Ley 4/2025 entró en vigor el **26 de julio de 2025**, al día siguiente de su publicación oficial en el Boletín Oficial del Estado.
- No obstante, determinadas disposiciones se desplegarán de forma diferida, conforme al calendario previsto en sus disposiciones transitorias, **destacando el umbral de volumen de operaciones que registrará desde el 1 de enero de 2026.**

#### 1. Integración del nuevo marco tributario multiescalar

- Se introduce en el ordenamiento foral la transposición de la Directiva (UE) 2022/2523, que establece normas comunes para garantizar un nivel mínimo de imposición a escala global.
- Se incorporan al Convenio Económico **tres nuevas figuras tributarias** como instrumentos de coordinación fiscal multinivel:
  - El **Impuesto Complementario**, orientado a grupos multinacionales y conglomerados nacionales de gran volumen.
  - El **Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones** de determinadas entidades financieras.
  - El **Impuesto sobre los líquidos de cigarrillos** electrónicos y productos afines.

#### 2. Reconfiguración del umbral de distribución competencial

- Se eleva de **10 a 12 millones de euros** el umbral determinante para la atribución de competencias tributarias, modulando el reparto entre Administraciones estatal y foral en:
  - Impuesto sobre Sociedades.
  - Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
  - Impuesto sobre Actividades de Juego.

#### 3. Extensión de la capacidad normativa de la Hacienda Foral

- El **Impuesto sobre la Renta de no Residentes adquiere carácter de normativa autónoma** en el ámbito foral.
- Navarra podrá desarrollar marcos propios para el cumplimiento de obligaciones formales y procedimentales (declaración, facturación, registro), incluso en tributos cuya normativa material permanece armonizada:
  - IVA.
  - Impuestos Especiales.
  - Tributos medioambientales (plásticos, gases fluorados, residuos).
  - Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

#### 4. Consolidación de la cooperación institucional en la gestión fiscal

- Mediante una nueva disposición adicional novena se articula un marco de colaboración interadministrativa, particularmente dirigido a la opción de diferimiento del ingreso en el IVA a la importación.

#### 5. Reformas técnicas de adecuación y depuración normativa

- Se introducen ajustes formales en varios preceptos del Convenio Económico para garantizar la coherencia interna del texto y su adecuación a las nuevas regulaciones.
- Se actualizan referencias legales, incluyendo la sustitución por remisiones a la Ley 6/2023, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión.

#### 6. Régimen transitorio y entrada gradual en vigor

- Se establecen reglas de ajuste temporal para el nuevo impuesto sobre líquidos de cigarrillos electrónicos, hasta que se disponga de series anuales completas que permitan asignar con precisión el consumo territorializado.
- Se contempla la exacción puntual por tenencia de productos en el momento de entrada en vigor del nuevo tributo.
- Conforme a la disposición transitoria primera, los nuevos umbrales de 12 millones de euros serán operativos para los periodos impositivos que **se inicien a partir del 1 de enero de 2026**.

# Resolución del TEAC

EXIGENCIA DE LA CONSIGNACIÓN DE LA DEDUCCIÓN EN LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL PERÍODO DE GENERACIÓN

IS. DEDUCCIÓN I+T+i. CONFIANZA LEGÍTIMA

El TEAC reconoce la posibilidad de aplicar deducciones por I+D+i en ejercicios fiscales distintos al de su generación cuando existiera una expectativa legítima fundada en el criterio administrativo previamente vigente.

EL TEAC RECONOCE LA POSIBILIDAD DE APLICAR DEDUCCIONES POR I+D+i EN EJERCICIOS FISCALES DISTINTAS AL DE SU GENERACIÓN CUANDO EXISTIERA UNA EXPECTATIVA LEGÍTIMA PREVIAMENTE VIGENTE



Fecha: 11/07/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Resolución del TEAC de 17/07/2025](#) y [Resolución del TEAC de 17/07/2025](#)

## HECHOS:

- El supuesto objeto de la resolución se origina a partir de la petición formulada por la entidad mercantil SOCIEDAD X para la **rectificación de su autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017**, en la que solicitaba la inclusión de una deducción por Innovación Tecnológica generada en 2016, **no incluida originariamente**.
- La AEAT **desestimó la solicitud con base en que el ejercicio 2016 se encontraba prescrito y en que, conforme a la nueva directriz de la Dirección General de Tributos** (consulta [V1511-22](#) de 24 de junio de 2022), **las deducciones fiscales deben ser consignadas en la autoliquidación correspondiente al ejercicio de su devengo**.
- No obstante, **el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana estimó parcialmente la reclamación interpuesta por la entidad, ordenando la retroacción de actuaciones para que se verificase si los gastos incurridos en 2016 cumplían los requisitos necesarios para aplicar la deducción en 2017, aludiendo a la confianza legítima derivada de criterios anteriores de la DGT** (consultas [V0802-11](#), [V0297-12](#) y [V2400-14](#)), **vigentes al momento de presentación de la autoliquidación**.

## PRONUNCIAMIENTO DEL TEAC

En el marco del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) resuelve que:

- El derecho a aplicar deducciones por I+D+i debe ser ejercido mediante su consignación en la autoliquidación del ejercicio en que se generan o, subsidiariamente, mediante su reconocimiento en una liquidación administrativa derivada de un procedimiento de comprobación o de una solicitud de rectificación, **siempre dentro de los plazos legales previstos**.
- No obstante, la doctrina de la confianza legítima debe operar como salvaguarda en aquellos supuestos en los que, al momento de presentarse la autoliquidación, el criterio administrativo vigente no exigía dicha consignación. En estos casos, resulta procedente la aplicación extemporánea de la deducción, en periodos fiscales posteriores.

## En consecuencia:

- Si la autoliquidación fue presentada **antes del 24 de junio de 2022**, fecha del cambio de criterio de la DGT, resulta admisible aplicar la deducción en ejercicios sucesivos.
- **Si se presentó con posterioridad**, el contribuyente deberá instar la rectificación del ejercicio en que se generó la deducción, dentro del plazo legalmente establecido.

### Razonamiento jurídico del Tribunal

El Tribunal fundamenta su fallo en los siguientes principios y consideraciones:

- El principio de protección de la confianza legítima, como manifestación del principio de seguridad jurídica, exige que la Administración no pueda modificar retroactivamente su conducta en perjuicio de los contribuyentes que hayan obrado de buena fe conforme a un criterio administrativo explícito y consolidado.
- La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2023 (recurso de casación 6519/2021) reconoce que, bajo determinadas circunstancias, es jurídicamente admisible aplicar deducciones no consignadas en el ejercicio de origen, sin necesidad de rectificación, cuando se trata de supuestos amparados por un criterio anterior de la DGT.
- La regulación específica de las deducciones por I+D+i en el ordenamiento tributario admite su aplicación diferida hasta un máximo de 18 años, lo que pone de manifiesto una voluntad legislativa de permitir su aprovechamiento incluso en escenarios de no aplicación inmediata, siempre que se cumplan los requisitos materiales.

#### Artículos:

[Artículo 35 LIS](#): Define el régimen de deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, y establece los requisitos de base y porcentaje de deducción. Este artículo es nuclear al definir el derecho sustantivo a la deducción.

[Artículo 39 LIS](#): Regula el régimen temporal de aplicación de las deducciones, estableciendo un plazo máximo de 18 años para las vinculadas a I+D+i. Justifica la aplicabilidad en ejercicios distintos al de generación.

[Artículo 66 LGT](#): Establece el plazo general de prescripción de los derechos de la Administración tributaria (4 años), relevante para el análisis del ejercicio de generación prescrito.

[Artículo 66 bis LGT](#): Introduce un plazo de 10 años para la comprobación de deducciones pendientes, elemento fundamental para delimitar las facultades de la Administración.

[Artículo 120.3 LGT](#): Reconoce el derecho del contribuyente a instar la rectificación de autoliquidaciones, mecanismo necesario para incorporar deducciones omitidas en su momento.

# Sentencia

## IMPUTACIÓN FISCAL

**IRPF. GANANCIA PATRIMONIAL NO JUSTIFICADA.** El Tribunal Supremo determina que la imputación fiscal de ganancias patrimoniales no justificadas debe atender al régimen económico-matrimonial y a la presunción de ganancialidad

El Tribunal Supremo determina que la imputación fiscal de ganancias patrimoniales no justificadas debe atender al régimen económico-matrimonial y a la presunción de ganancialidad



Fecha: 15/07/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 15/07/2025](#)

## ANTECEDENTES

- La controversia se origina en el ejercicio fiscal de 2012, a raíz de la intervención de 93.645 euros en efectivo no declarado, hallado en poder del recurrente, D. Daniel, en un control aduanero en Le Perthus (Francia). Tal circunstancia motivó el inicio de actuaciones inspectoras por parte de la AEAT, concluyendo estas con la práctica de una liquidación provisional por el IRPF, al calificar el importe intervenido como ganancia patrimonial no justificada, así como con la imposición de una sanción administrativa tributaria.
- El obligado tributario sostuvo desde el inicio que los fondos incautados ostentaban naturaleza ganancial, en virtud del régimen económico-matrimonial legal supletorio vigente en su comunidad autónoma de residencia (Madrid), solicitando por tanto que la imputación de la renta se efectuara ex aequo entre ambos cónyuges. No obstante, tanto el TEAR de Madrid como posteriormente la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid confirmaron la imputación íntegra al recurrente, si bien el TSJ anuló la sanción por ausencia de motivación suficiente.
- Frente a dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, centrando su impugnación en la interpretación del artículo 11.5, párrafo segundo, de la LIRPF y su necesaria coordinación con la presunción de ganancialidad del artículo 1361 del Código Civil.

## FUNDAMENTO Y DECISIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Alto Tribunal estima el recurso de casación interpuesto, anula la sentencia del TSJ de Madrid así como la resolución administrativa del TEAR, y establece doctrina jurisprudencial en los siguientes términos:

- "A efectos de la individualización fiscal de las ganancias patrimoniales no justificadas contempladas en el artículo 11.5, párrafo segundo, de la LIRPF, y con la finalidad de determinar la titularidad de los bienes o derechos en los que tales ganancias se manifiestan, debe estarse, en los supuestos de matrimonio, a las disposiciones legales que rigen el régimen económico-matrimonial, aplicándose, en su caso, la presunción de ganancialidad recogida en el artículo 1361 del Código Civil."

## RAZONAMIENTO JURÍDICO

- El IRPF posee una configuración eminentemente individual, y por ello requiere una correcta atribución subjetiva de las rentas conforme a los criterios normativos de titularidad.
- El artículo 11.5 LIRPF distingue entre rentas justificadas y no justificadas, estableciendo que estas últimas se imputarán en función de la titularidad de los bienes en que se exterioricen.
- El artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) remite expresamente a las normas de derecho civil aplicables en cada caso, incluyendo las relativas al régimen económico del matrimonio, para la determinación de dicha titularidad.

- La presunción legal del artículo 1361 del Código Civil **configura una regla iuris tantum que impone la atribución ganancial por defecto, salvo prueba en contrario, la cual recae sobre quien sostenga el carácter privativo del bien.**

**ARTÍCULOS**

[Art. 11.5 LIRPF](#): Dispone la regla de imputación fiscal para las ganancias patrimoniales no justificadas conforme a la titularidad del bien, eje central del debate casacional.

[Art. 1361 CC](#): Establece una presunción dispositiva de ganancialidad respecto de los bienes adquiridos durante el matrimonio, salvo acreditación de su carácter privativo.

[Art. 7 LIP](#): Instrumentaliza la aplicación de las normas civiles en materia de titularidad patrimonial en el ámbito tributario.

[Art. 39.1 LIRPF](#): Define el concepto de ganancia patrimonial no justificada y su alcance tributario.

# Sentencia

## TIPO REDUCIDO

**IRNR. FONDOS NO RESIDENTES.** El Tribunal Supremo consagra la equiparación fiscal entre fondos de inversión no residentes y residentes, afirmando la aplicación del tipo reducido del 1% bajo criterios de comparabilidad sustantiva en el IRNR

*Esta sentencia consolida la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo en materia de no discriminación fiscal entre FIL no residentes y residentes, y su interpretación del artículo 63 TFUE aplicada al IRNR.*



Fecha: 10/07/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 10/07/2025](#)

**El TS consagra la equiparación fiscal entre fondos de inversión no residentes y residentes, afirmando la aplicación del tipo reducido del 1% bajo criterios de comparabilidad sustantiva en el IRNR**



## HECHOS:

- La Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), n.º 945/2025, de 10 de julio, resuelve el recurso de casación interpuesto por la entidad **Villiers Actions Europe Mirova**, fondo de inversión alternativo domiciliado en Francia, frente a la sentencia de 16 de junio de 2022 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.
- El objeto del litigio gira en torno a las liquidaciones provisionales dictadas por la AEAT por el **Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)**, ejercicio 2012, por un montante conjunto de 224.000 euros aproximadamente. La administración tributaria denegó la aplicación del **tipo impositivo reducido del 1%**, reservado en la normativa interna a las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) residentes, y aplicó el tipo del 15% contemplado en el **Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia**.
- La entidad recurrente invocó el **artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)**, alegando que se encontraba en una situación objetiva comparable a la de los fondos residentes, y que, por tanto, la diferencia de trato constituía una restricción injustificada a la libre circulación de capitales.

## CUESTIÓN DE INTERÉS CASACIONAL

El Tribunal Supremo delimitó el objeto del recurso conforme a los parámetros del art. 88 LJCA, identificando como cuestiones de interés casacional:

- Determinar si el análisis de comparabilidad entre **fondos de inversión alternativos no armonizados (FIL)** no residentes y las **IIC residentes** debe realizarse conforme al derecho interno, a la **Directiva 2009/65/CE**, o a la legislación del Estado de residencia del fondo.
- Precisar los criterios jurídico-materiales que permiten establecer dicha comparabilidad.
- Determinar la **distribución de la carga probatoria**, en particular respecto a la prueba de neutralización del eventual trato discriminatorio mediante mecanismos bilaterales de doble imposición.

## DECISIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Alto Tribunal acuerda:

- Estimar el recurso de casación** y casar la sentencia recurrida.
- Anular las resoluciones administrativas** impugnadas.

- **Estimar el recurso contencioso-administrativo** de instancia y reconocer el derecho del fondo recurrente a la devolución de lo ingresado en exceso.
- **No imponer costas** en ninguna de las instancias procesales.

Reitera y consolida la **doctrina jurisprudencial** sentada en las [STS de 5 de abril de 2023](#) (RC 7260/2021) y **11 de abril de 2023** (RC 7123/2021 y RC 8220/2021).

## FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA

El Tribunal Supremo fundamenta su fallo en los siguientes extremos:

1. La legislación interna española vulnera el **principio de libre circulación de capitales (art. 63 TFUE)** si impone una carga fiscal más gravosa a fondos no residentes que se hallen en una situación sustancialmente equivalente a la de sus homólogos residentes.
2. El juicio de comparabilidad debe apoyarse en los siguientes elementos:
  - La captación de recursos del **público en general**, sin restricciones subjetivas.
  - La **autorización administrativa vigente** en el Estado de origen.
  - La **gestión profesionalizada** conforme a la **Directiva 2011/61/UE** sobre gestores de fondos alternativos (GFIA).
3. La **carga de la prueba** incumbe al fondo no residente, si bien esta no puede devenir irrazonable o excesiva, y obliga a la Administración tributaria a emplear los instrumentos internacionales de cooperación para disipar dudas fundadas.
4. En el caso concreto, el fondo acreditó mediante documentación suficiente su naturaleza abierta, su gestión profesionalizada y su sometimiento a regulación en Francia, lo que permite estimar la existencia de equivalencia funcional con una IIC residente.
5. El fondo estaba destinado preferentemente a **LINCANTEC**, entidad institucional de pensiones, lo que descarta su utilización con fines individuales o familiares y refuerza su carácter colectivo.

### NORMATIVA APLICADA

[Art. 63 TFUE](#): Libre circulación de capitales. Norma fundamental del Derecho de la UE invocada como base del trato no discriminatorio.

[Art. 65 TFUE](#): Excepciones justificadas por razones fiscales o prudenciales.

[Art. 28.5 TRLIS](#): Tipo del 1% para IIC residentes. Punto de comparación.

[Arts. 13.1.f\), 14.1.1\), 25, 31.2 TRIRNR](#): Regulación de las rentas obtenidas por no residentes.

[Art. 105 LGT](#): Principio general de carga de la prueba.

[Convenio Hispano-Francés para evitar la doble imposición](#): Aplicación del tipo del 15% como límite máximo.

[Art. 217 LEC](#): Reglas procesales sobre distribución de la carga probatoria.

[Art. 94 LIRPF](#): Normativa de remisión para IIC en el ámbito del IRPF.