



Boletín Fiscal
Junio 2025

GRUPO FISCAL

CASES & LACAMBRA

ANDORRA - BARCELONA - MADRID - MIAMI

CASES & LACAMBRA

ÍNDICE

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- [Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de abril de 2025, asunto C-228/24. Impuesto sobre Sociedades.](#) El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”) delimita los requisitos para la aplicación de la cláusula antiabuso en la Directiva matriz-filial: es necesario que concurren la artificiosidad de la estructura y la ausencia de razones comerciales o económicas válidas.
- [Sentencia del Tribunal Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2025, asunto C-277/24. Derecho de la Unión Europea.](#) El Derecho de la Unión Europea se opone a una normativa nacional según la cual un tercero que pueda ser declarado responsable solidario de una deuda tributaria no pueda impugnar eficazmente las conclusiones alcanzadas en el procedimiento de liquidación de esa deuda.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO

- [Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2025. Rec. n.º. 315/2025. Impuesto sobre el Valor Añadido.](#) No es aplicable el tipo de IVA reducido del 10% a los servicios de reparación de viviendas cuando son contratados y abonados directamente por una entidad aseguradora, aunque beneficien a la persona física titular de la vivienda.
- [Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2025. Rec. n.º. 1034/2023. Impuesto sobre Sociedades.](#) La presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación sin analizar su eventual tributación en otras jurisdicciones fiscales, y sin cuestionar la posible racionalidad de la operación.
- [Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2025. Rec. 2.º. 8998/2022. Procedimientos Tributarios.](#) La Administración Tributaria puede investigar y revisar ejercicios fiscales prescritos cuando la revisión esté relacionadas con actividades que tienen efectos en periodos posteriores aún no prescritos.
- [Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2025, Rec. n.º 3587/2023. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.](#) La reducción del 60% sobre los rendimientos de capital inmobiliario derivados del arrendamiento de vivienda debe extenderse al rendimiento neto total derivado de la regularización realizada por la inspección.

CASES & LACAMBRA

RESOLUCIONES DE LA AUDIENCIA NACIONAL

- [Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, de 13 de noviembre del 2024 \(Rec. 585/2021\).](#) **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.** No cabe negar la aplicación del régimen de impatriados por exclusiva remisión a la teoría del vínculo a aquellos empleados que a su vez pertenecen al consejo de administración de la sociedad empleadora.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL ("TEAC")

- [Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de noviembre de 2024.](#) **Impuesto sobre el Valor Añadido.** Las operaciones de *lease-back* (venta con arrendamiento posterior) constituyen una operación única de carácter financiero, en lugar de una entrega de bienes, cuando el arrendatario mantiene la posesión de los bienes objeto de la operación y su única finalidad es dotar de financiación al arrendatario.
- [Tribunal Económico-Administrativo Central de 31 de marzo de 2025. Rec. 6769/2024.](#) **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.** La exención por reinversión en vivienda habitual es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria, por lo que es posible invocar su aplicación con posterioridad una vez presentada la autoliquidación del impuesto.

RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES NACIONALES

- [Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 10 de marzo de 2025, Rec. nº 189/2023.](#) **Impuesto sobre el Patrimonio.** Los inmuebles que una sociedad familiar alquila a sus propios socios o familiares directos a precios de mercado deben considerarse "afectos" a la actividad económica a efectos de aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- [Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 20 de febrero de 2024, Rec. nº 227/2024.](#) **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio.** La acumulación de indicios (extractos de movimientos de tarjetas de crédito, gastos con tarjeta, declaraciones de testigos, etc.) confirma la residencia fiscal de contribuyente en Canarias.

CASES & LACAMBRA

CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

- [Consulta Vinculante de la DGT V0222-25, de 9 de enero de 2025.](#) **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.** La Dirección General de Tributos (“DGT”) establece que la donación de participaciones a un trust de carácter irrevocable no puede equipararse a una donación a favor de los beneficiarios del *trust*.
- [Consulta Vinculante de la DGT V0198-25, de 19 de febrero de 2025.](#) **Impuesto sobre el Valor Añadido.** La DGT establece un nuevo criterio en cuanto a la inversión del sujeto pasivo a efectos del IVA en la transmisión de inmuebles gravados con hipoteca.
- [Consulta Vinculante de la DGT V0296-25, de 17 de marzo de 2025.](#) **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.** Sujeta al cumplimiento de los plazos previstos en la norma, la exención por reinversión en vivienda habitual es aplicable aunque, con carácter previo a su venta, hubiera estado arrendada durante cierto tiempo.
- [Consulta Vinculante de la DGT V0289-25, de 17 de marzo de 2025.](#) **Impuesto sobre Sociedades.** Los gastos financieros pendientes de deducir generados por una sociedad dominante de un grupo fiscal, vinculados a la rama patrimonial transmitida a una sociedad de nueva constitución, pueden ser asumidos y deducidos por esta sociedad, al haberse subrogado en los derechos y obligaciones fiscales correspondientes.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de abril de 2025, asunto C-228/24. Derecho de la Unión Europea. El TJUE delimita los requisitos para la aplicación de la cláusula antiabuso en la Directiva matriz-filial: es necesario que concurran la artificiosidad de la estructura y la ausencia de razones comerciales o económicas válidas.

En esta reciente resolución, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") ha precisado el alcance y las condiciones necesarias para invocar la cláusula antiabuso contenida en la Directiva 2011/96/UE, que regula la fiscalidad de los dividendos entre sociedades vinculadas de distintos Estados miembros.

La Directiva exonera de retención en origen sobre los dividendos distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, previéndose la posibilidad de denegar dicha exención cuando se concluya que la estructura tuviese como propósito principal la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe la finalidad de la Directiva; esto es, que se determine que existe un "arreglo no genuino" en el sentido que la estructura no se ha establecido al margen de razones económicas o comerciales válidas.

El litigio trae causa en la decisión de la inspección de denegar la exención de tributación a los dividendos de una filial por considerar que ésta se había constituido por un "arreglo no genuino" ya que - en su opinión - no se había constituido por motivos económicos válidos.

El pronunciamiento del Tribunal se articula en torno a tres cuestiones prejudiciales, que arrojan luz sobre los requisitos sustantivos que deben concurrir para invocar válidamente la cláusula antiabuso en el contexto de estructuras transfronterizas.

1. Aplicación de la cláusula sin presencia de una sociedad instrumental.

El TJUE analiza si la inexistencia de una entidad meramente instrumental – carente de actividad económica y sustancia real – excluye automáticamente la existencia de un abuso.

La conclusión es negativa: la aplicación de la cláusula antiabuso no se limita a estructuras formalmente artificiales. Lo relevante es la existencia de una planificación cuyo objetivo principal, o uno de ellos, sea la obtención indebida de una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Directiva. En consecuencia, incluso estructuras con cierta sustancia pueden ser calificadas como abusivas si se demuestra dicha intencionalidad.

2. Valoración del abuso más allá del momento del reparto.

La segunda cuestión aborda si puede apreciarse el abuso únicamente atendiendo a las circunstancias concurrentes en el momento de distribución de los dividendos. El TJUE rechaza este enfoque aislado y defiende la necesidad de realizar una evaluación integral, que tenga en cuenta el contexto económico y comercial global: los motivos de constitución de la estructura, su evolución temporal y la actividad real de la entidad receptora deben formar parte del análisis.

3. Una apariencia ilegítima por sí sola no es suficiente para denegar la exención, siendo necesario además que la estructura tenga una motivación fiscal abusiva.

Finalmente, el Tribunal aclara que la mera ausencia de una justificación económica válida – la existencia de un "arreglo no genuino" – no es suficiente para aplicar la cláusula antiabuso. Es imprescindible, además, acreditar que la

CASES & LACAMBRA

estructura se diseñó con la finalidad principal, o una de las principales, de obtener una ventaja fiscal contraria al espíritu de la norma. Es decir, deben concurrir simultáneamente dos elementos: la artificiosidad de la estructura y una motivación fiscal abusiva.

Esta sentencia reafirma la orientación del TJUE hacia un enfoque material y sustantivo en la aplicación de la cláusula antiabuso en el marco de la Directiva matriz-filial. Ni la mera falta de motivos económicos, ni la apariencia formal de ilegitimidad resultan suficientes por sí solas: solo la concurrencia de ambos elementos permite legítimamente excluir la aplicación del régimen de exención previsto en la Directiva.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de febrero de 2025, asunto C-277/24. Derecho de la Unión Europea. El Derecho de la UE se opone a una normativa nacional según la cual un tercero que pueda ser declarado responsable solidario de una deuda tributaria no pueda impugnar eficazmente las conclusiones alcanzadas en el procedimiento de liquidación de esa deuda.

La sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2025 (asunto C-277/24) se pronuncia sobre las garantías procesales de los antiguos miembros del consejo de administración que pueden ser declarados responsables solidarios de deudas tributarias de sociedades.

El litigio parte de la solicitud de un antiguo presidente del consejo de administración de una sociedad polaca para ser reconocido como parte en el procedimiento administrativo de determinación de la deuda del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”) de la sociedad. El solicitante alegaba que, al poder ser posteriormente declarado responsable solidario de dicha deuda con su patrimonio personal,

debía poder participar en el procedimiento de liquidación y acceder al expediente.

Las autoridades fiscales polacas denegaron su intervención, amparándose en que la normativa nacional solo permite la participación de terceros en un procedimiento específico de exigencia de responsabilidad solidaria, no en el procedimiento previo de determinación de la deuda.

El órgano jurisdiccional polaco planteó cuestión prejudicial ante el TJUE, cuestionando si esta limitación vulnera los derechos fundamentales reconocidos por el Derecho de la Unión Europea, como el derecho de defensa, el derecho de acceso al expediente o el principio de proporcionalidad, en particular cuando el potencial responsable no tiene vía alguna para impugnar el importe de la deuda tributaria resultante del procedimiento de liquidación.

El TJUE concluye que el Derecho de la UE no exige que el potencial responsable solidario participe en el procedimiento de liquidación, pero sí impone que, en el procedimiento en el que efectivamente se le exija responsabilidad, pueda impugnar eficazmente las conclusiones fácticas y jurídicas adoptadas previamente, así como acceder al expediente, en condiciones que respeten también los derechos de la sociedad deudora y de terceros.

Desde la perspectiva española, esta sentencia puede tener un impacto significativo en el ámbito de la derivación de responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria (“LGT”).

En estos casos, el segundo párrafo del artículo 174.5 LGT impide al responsable impugnar las liquidaciones tributarias que originaron la deuda derivada, limitando su defensa al alcance global de la responsabilidad. A la luz de la Doctrina del

TJUE, que exige garantizar al responsable solidario un medio eficaz para impugnar los hechos y fundamentos jurídicos establecidos en el procedimiento de liquidación, cabe cuestionarse el encaje de esta restricción con el Derecho de la UE.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2025. Rec. nº. 315/2025. Impuesto sobre el Valor Añadido. No es aplicable el tipo de IVA reducido del 10% a los servicios de reparación de viviendas cuando son contratados y abonados directamente por una entidad aseguradora, aunque beneficien a la persona física titular de la vivienda.

La sentencia del Tribunal Supremo (“TS”) se enmarca en un litigio entre una empresa dedicada a la prestación de servicios de reparación en el ámbito de seguros del hogar, y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (“AEAT”).

La controversia versa sobre si el tipo reducido del IVA del 10% es aplicable a los servicios de reparación de viviendas cuando el destinatario no es el titular o el arrendatario de aquéllas, sino una entidad aseguradora como consecuencia del contrato de seguro del hogar suscrito entre estos.

El Tribunal Supremo admitió el recurso de casación en auto de 8 de mayo de 2024 en que aceptaba la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia de los siguientes aspectos:

- Determinar si es aplicable el tipo reducido del 10% previsto en el artículo 91. Uno.2.10º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (“LIVA”) en aquellos supuestos en los que los servicios de renovación o reparación de

viviendas particulares previstos en dicho precepto son contratados y abonados directamente por una compañía aseguradora, aunque beneficien a la persona física titular de la vivienda de uso particular (en calidad de asegurado).

- Precisar si la respuesta anterior varía cuando los servicios prestados incluyen, además de la renovación o reparación de la vivienda, otros servicios adicionales a favor de la entidad aseguradora.

Por lo anterior, el Tribunal Supremo ha determinado que no resulta procedente aplicar el tipo reducido del 10 % del IVA en los supuestos de reparaciones en viviendas particulares contratadas y abonadas por compañías aseguradoras, estando por tanto sujetas al tipo general del 21%. En este sentido, el Alto Tribunal aclara que, en estos casos, la relación jurídica subyacente no es la existente entre el propietario de la vivienda y el contratista, sino entre este último y la aseguradora, en virtud de un contrato de obra.

De este modo, la aplicación del tipo reducido sólo podría beneficiar al destinatario efectivo del servicio, que en este caso es la aseguradora. El propietario de la vivienda, aunque se beneficie de la reparación, no interviene en la contratación, no acuerda condiciones con el prestador del servicio ni satisface el coste de la obra. En consecuencia, tampoco se le repercute el IVA.

La sentencia subraya que el hecho de que las obras se ejecuten en una propiedad del asegurado no altera la naturaleza de la relación contractual a efectos del IVA. Según el Tribunal, el asegurado participa en una relación jurídica distinta – el contrato de seguro – y, por tanto, no puede ser considerado destinatario del servicio desde la perspectiva fiscal.

CASES & LACAMBRA

Asimismo, el Tribunal considera irrelevante que el pago de la reparación pueda tener un impacto posterior en la prima del seguro. Incluso si se acreditara tal efecto, no implicaría que el propietario asuma directamente el coste del servicio gravado.

En línea con el criterio interpretativo restrictivo en materia de tipos reducidos de IVA, la sentencia concluye que tampoco puede invocarse en este caso el objetivo de proteger al consumidor. Este, en tanto que asegurado, no interviene en la operación gravada y no soporta directamente el impuesto.

Finalmente, aclara que la exclusión del tipo reducido en estos supuestos no distorsiona la competencia, no incentiva el fraude ni vulnera el principio de neutralidad del impuesto.

Por todo lo anterior, el Tribunal Supremo fija la siguiente jurisprudencia:

- El tipo de gravamen reducido del 10 % previsto en la LIVA no es aplicable en los supuestos en que los servicios de renovación o reparación de viviendas particulares previstos en esa norma son contratados y abonados directamente por una compañía aseguradora, aunque beneficien a la persona natural titular de la vivienda de uso particular, en su condición de asegurado.
- A partir de la respuesta anterior, no varía lo expresado cuando los servicios prestados incluyen, además de la renovación o reparación de la vivienda, otros servicios adicionales a favor de la entidad aseguradora.

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2025. Rec. n.º. 1034/2023. Impuesto sobre Sociedades. La presencia de un elemento

transfronterizo no es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación sin analizar su eventual tributación en otras jurisdicciones fiscales, y sin cuestionar la posible racionalidad de la operación.

La controversia gira en torno a la deducción por parte de una sociedad española de los intereses derivados de un préstamo recibido de la matriz holandesa del grupo, préstamo destinado a financiar indirectamente la adquisición de negocios en Canadá y los Estados Unidos de América a través de filiales no residentes.

La Administración y, posteriormente, los tribunales, calificaron dicha operativa como una operación notoriamente artificiosa y carente de una justificación económica distinta del ahorro fiscal, en los términos del artículo 15 LGT. La Administración considera que la forma de canalizar la adquisición, mediante fondos que se encauzan a través de sucesivas sociedades interpuestas, tiene una finalidad exclusivamente fiscal, a saber: un doble aprovechamiento de los gastos financieros en España y en los países en los que se realizaron las adquisiciones.

El TS considera que la presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea sin analizar su eventual tributación en otras jurisdicciones fiscales y sin cuestionar la posible racionalidad de la operación en caso de que se hubiera llevado a cabo íntegramente en España.

Sin embargo, el TS reitera que la cláusula antiabuso del artículo 15 LGT debe aplicarse conforme a la jurisprudencia del TJUE, que admite restricciones a las libertades fundamentales cuando hay prácticas abusivas, en especial montajes puramente artificiales o ficticios. En este caso, se constató que:

CASES & LACAMBRA

- i. La entidad española no participó en la adquisición ni en la gestión posterior;
- ii. Asumió una deuda que no se vinculaba con su propia operativa económica y;
- iii. No existían efectos económicos o jurídicos relevantes más allá del ahorro fiscal.

Por tanto, concluye que, examinadas las circunstancias del caso, la operación controvertida permite evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible, o minorar la base o la deuda tributaria, mediante actos o negocios que son notoriamente artificiosos, y de cuya utilización no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal.

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2025. Rec. n.º. 8998/2022. Procedimientos Tributarios. La Administración Tributaria puede investigar y revisar ejercicios fiscales prescritos cuando la revisión esté relacionadas con actividades que tienen efectos en periodos posteriores aún no prescritos.

Esta decisión, fundamentada en una modificación de la Ley General Tributaria en 2015, permite a Hacienda ejercer una mayor autoridad retrospectiva en la inspección fiscal.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha resuelto un recurso de casación interpuesto contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia (“TSJ”) de Cataluña, al apreciar la existencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia.

El caso plantea si, tras la reforma del artículo 115 de la LGT introducida por la Ley 34/2015, la Inspección puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado durante un ejercicio prescrito bajo la antigua LGT de 1963, pero cuyos

efectos se proyectan sobre ejercicios no prescritos.

Para resolver el caso, el Alto Tribunal remite a su sentencia de 11 de marzo de 2024, dado que se trata de una situación prácticamente idéntica, incluso referida al mismo contribuyente, variando únicamente el ejercicio fiscal afectado.

En coherencia con dicho precedente, el TS reafirma la amplitud de las facultades de comprobación de la Administración y concluye que debe aplicarse la Ley 34/2015. En consecuencia, sostiene que el principio de imprescriptibilidad opera con independencia de la fecha en que se celebró el acto jurídico.

Es decir, aun cuando el negocio tuvo lugar en un ejercicio prescrito, puede ser objeto de análisis si sus efectos inciden en periodos no prescritos, conforme al marco normativo vigente.

El Tribunal subraya, además, que la reforma introdujo el nuevo régimen de comprobación hacia ejercicios prescritos de manera clara, inequívoca y explícita. Esta ampliación de facultades se apoya tanto en el artículo 115 como en el artículo 66.bis de la LGT, sin que exista duda sobre su constitucionalidad. Sobre esta base, el Tribunal concluye que la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado, incluso, quince años atrás, siempre que produzca efectos en ejercicios aún no prescritos.

Destaca el voto particular del magistrado Don Francisco José Navarro Sanchís, quien, si bien comparte el sentido del fallo, discrepa en parte de su fundamentación jurídica.

En su opinión, la interpretación estrictamente gramatical del artículo 115 LGT resulta insuficiente frente a la necesidad de ponderar su

CASES & LACAMBRA

alcance con el principio de seguridad jurídica, consagrado como valor constitucional.

Por ello, aboga por una interpretación más equilibrada del precepto, que refuerce la protección de los derechos de los ciudadanos, los cuales –a su juicio– han sido relegados en el análisis mayoritario. Aun cuando la norma no establece un límite temporal expreso, advierte que ese silencio no puede entenderse como habilitación para una actuación administrativa sin restricciones. De lo contrario, señala, se corre el riesgo de menoscabar derechos subjetivos igualmente amparados por la Constitución Española.

Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2025. Rec. n.º. 3587/2023. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La reducción del 60% sobre los rendimientos de capital inmobiliario derivados del arrendamiento de vivienda debe extenderse al rendimiento neto total derivado de la regularización realizada por la inspección.

En su sentencia de 31 de marzo de 2025, el TS ha determinado que, en caso de regularización realizada en el ámbito de un procedimiento de comprobación o revisión tributaria, la reducción del 60% en los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de viviendas no debe aplicarse exclusivamente sobre el importe declarado por el contribuyente en su autoliquidación inicial, sino que debe realizarse sobre el rendimiento neto total regularizado, es decir, sobre el resultado final derivado de la comprobación llevada a cabo por la Administración tributaria.

La controversia surgió en un procedimiento de comprobación limitada, en el que la Administración Tributaria consideró que algunos gastos y amortizaciones deducidos por el contribuyente eran improcedentes.

Como consecuencia, dictó una liquidación provisional mediante la que se aumentó la base imponible del impuesto, limitando la reducción del 60% a los rendimientos declarados por el contribuyente, sin tener en cuenta el mayor rendimiento resultante de las actuaciones de la inspección.

Sin embargo, el TS ha desestimado esta interpretación y ha señalado que la reducción del 60% debe aplicarse al rendimiento neto total, una vez que la regularización tributaria haya sido completada.

Este pronunciamiento se basa en la redacción del artículo 23.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”), tal y como fue modificada por la Ley 26/2014. Aunque el preámbulo de la Ley 11/2021 no otorga carácter retroactivo a la nueva redacción de dicho artículo, el TS considera que la interpretación de la reducción debe ser coherente con la Doctrina establecida por la Ley anterior, que no distingue entre el rendimiento neto de la autoliquidación y el rendimiento regularizado.

En conclusión, el TS ha establecido que la reducción del 60% sobre los rendimientos de capital inmobiliario procedentes de arrendamientos de vivienda se aplica al rendimiento neto total una vez regularizado por la Administración, y no solo a la cantidad inicial presentada por el contribuyente en su autoliquidación. Esta doctrina aclara y refuerza la aplicación correcta de este beneficio fiscal en procedimientos de comprobación.

RESOLUCIONES DE LA AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de noviembre de 2024. Rec. n.º. 585/2021. No cabe negar la aplicación del régimen de impatriados por exclusiva remisión a la teoría del vínculo a

aquellos empleados que a su vez pertenecen al consejo de administración de la sociedad empleadora.

La Audiencia Nacional ha estimado el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una liquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2013, en la que la Agencia Tributaria denegó la aplicación del régimen especial de impatriados previsto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“LIRPF”).

La Administración entendía que el contribuyente no podía acogerse a dicho régimen por haber sido miembro del consejo de administración de la entidad empleadora, invocando la teoría del vínculo para afirmar la inexistencia de una verdadera relación laboral.

La sentencia considera, sin embargo, que la condición de consejero no excluye por sí misma la existencia de una relación laboral efectiva, aun cuando ésta se encuadre en el ámbito de la alta dirección.

El Tribunal confirma que el contribuyente se desplazó a España para asumir un puesto directivo en el marco de una relación laboral formalizada contractualmente, sometido a un régimen de dependencia y jerarquía dentro del grupo empresarial, y prestando servicios retribuidos y claramente definidos.

En este sentido, la Sala se aparta expresamente de la interpretación estricta sostenida por la inspección, alineándose con la doctrina reciente tanto del TS como del TJUE, que rechazan una aplicación automática y extensiva de la teoría del vínculo en el ámbito fiscal.

Conforme a esta jurisprudencia, la coexistencia de funciones mercantiles y laborales no impide, por sí sola, el reconocimiento de derechos fiscales

derivados de la existencia de una relación de trabajo real, efectiva y onerosa.

La sentencia también subraya el principio de protección de la confianza legítima, dado que la Agencia Tributaria había emitido en 2008 un certificado admitiendo expresamente la aplicación del régimen especial entre los años 2008 y 2013. La posterior revocación de dicho reconocimiento, sin previa declaración de lesividad, vulnera los principios de seguridad jurídica y buena fe administrativa.

Desde una perspectiva práctica, este pronunciamiento representa un importante respaldo para los contribuyentes expatriados y las empresas multinacionales que estructuran desplazamientos internacionales de personal directivo.

Asimismo, refuerza la necesidad de atender a la realidad sustancial de las relaciones laborales y limita el margen de discrecionalidad administrativa en la interpretación de los requisitos de acceso al régimen de impatriados.

Por último, consolida el criterio de que no cabe penalizar fiscalmente a quienes, aun siendo miembros de órganos de administración, prestan servicios laborales subordinados y debidamente retribuidos.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (“TEAC”)

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de noviembre de 2024. Impuesto sobre el Valor Añadido. Las operaciones de *lease-back* (venta con arrendamiento posterior) constituyen una operación única de carácter financiero, en lugar de una entrega de bienes, cuando el

CASES & LACAMBRA

arrendatario mantiene la posesión de los bienes objeto de la operación y su única finalidad es dotar de financiación al arrendatario.

En 2003, una sociedad llevó a cabo una operación de *sale and lease-back* sobre varios inmuebles, consistente en su venta seguida de un arrendamiento financiero con opción de recompra. El objetivo de la operación era obtener liquidez sin renunciar al uso de los activos.

En 2014, la sociedad ejerció la opción de compra recogida en el contrato, deduciéndose las correspondientes cuotas de IVA soportadas. Posteriormente, en 2016, procedió a la transmisión de dichos inmuebles mediante operaciones sujetas pero exentas de IVA.

A raíz de esta venta, la Administración Tributaria inició un procedimiento de regularización del IVA inicialmente deducido, al considerar que los inmuebles tenían la consideración de bienes de inversión, y que su transmisión, aunque exenta, activaba el mecanismo de regularización previsto en los artículos 107 a 110 de la LIVA.

Frente a ello, la entidad defendió que la operación inicial de *sale and lease-back* no debía considerarse como una entrega de bienes, sino como una operación financiera asimilable a un préstamo, lo que impediría la aplicación del régimen de regularización de bienes de inversión.

El TEAC consideró que, a pesar de la apariencia contractual de compraventa seguida de arrendamiento financiero, la verdadera naturaleza de la operación residía en la obtención de financiación.

Para el Tribunal, la clave está en que la entidad financiera no asumió ni los riesgos ni los beneficios propios de la titularidad de los inmuebles, mientras que la sociedad continuó

utilizándolos de forma ininterrumpida y sufragando todos los gastos vinculados.

Además, la transmisión de los inmuebles estuvo supeditada desde el inicio a su arrendamiento financiero con opción de recompra, lo que pone de manifiesto la intención real de garantizar un préstamo y no de transferir efectivamente la propiedad.

En consecuencia, el TEAC calificó la operación como una única operación financiera de concesión de préstamo, descartando que constituyera una entrega de bienes a efectos del IVA. Bajo esta interpretación, no procedía aplicar la regularización del IVA deducido, ya que no se había producido una entrega de bienes exenta dentro del periodo de regularización.

Esta postura se alinea con la jurisprudencia del TJUE, en particular con la sentencia de 27 de marzo de 2019 (asunto C-201/18, Mydibel SA), en la que se determina que, en operaciones similares, la ausencia de cesión real del poder de disposición impide calificarlas como entregas de bienes.

Adicionalmente, el TEAC señala que las cuotas de IVA indebidamente soportadas no son deducibles, por lo que no cabe aplicar el mecanismo de regularización previsto en los artículos 107 a 110 de la LIVA para su corrección. En caso de que dichas cuotas estuvieran vinculadas a bienes como viviendas destinadas al arrendamiento o a la venta, la deducibilidad debería analizarse desde el momento de la adquisición y en función del destino previsible de los activos.

En paralelo, el Tribunal Supremo ha admitido a trámite un recurso de casación en el que se plantea, entre otras cuestiones, si las operaciones de *sale and lease-back* deben considerarse entregas

de bienes a efectos del IVA o si, por el contrario, constituyen una única operación financiera.

Esta decisión también tendrá implicaciones sobre la determinación del tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD), concretamente en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 31 de marzo de 2025. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La exención por reinversión en vivienda habitual es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria, por lo que es posible invocar su aplicación con posterioridad una vez presentada la autoliquidación del impuesto.

El caso trae causa de una resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional ("TEAR") de Cataluña con fecha 27 de mayo de 2024, relativa al IRPF del ejercicio 2018. El contribuyente, en la autoliquidación presentada en 2019 correspondiente a dicho ejercicio, declaró la ganancia patrimonial derivada de la venta de su vivienda habitual sin aplicar la exención por reinversión. En el año 2021 solicitó la rectificación de dicha autoliquidación para aplicar dicha exención, al haber destinado el importe a la adquisición de una nueva vivienda habitual.

La solicitud fue desestimada por la Oficina Gestora competente, al considerar que dicha actuación suponía el ejercicio de una opción tributaria.

El propio TEAR de Cataluña confirmó el criterio de la Administración, desestimando la reclamación formulada por el interesado. Ante ello, se interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante el TEAC, centrado en determinar si la aplicación de la exención por reinversión debe entenderse

como una opción tributaria en los términos del artículo 119.3 LGT, o bien como un derecho del contribuyente que puede ser ejercitado mediante solicitud de rectificación, incluso fuera del período voluntario de declaración.

En este contexto, el TEAC acude a la doctrina del TS, en la que se establece que el concepto de "opción tributaria" requiere la concurrencia de dos elementos:

- i. Un elemento objetivo, consistente en que la norma ofrezca al contribuyente una elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y mutuamente excluyentes.
- ii. Un elemento volitivo, reflejado en el acto de voluntad manifestado por el contribuyente a través de su declaración o autoliquidación.

Partiendo de esta definición, el TS concluye que no cabe calificar como opción tributaria aquella actuación que no implique una verdadera elección entre regímenes excluyentes, ni requiera una manifestación voluntaria en el momento de la declaración.

Así, el TEAC entiende que el régimen de exención por reinversión no supone la elección entre alternativas tributarias distintas, sino simplemente el ejercicio de un derecho reconocido al contribuyente por la normativa del IRPF. Por tanto, no puede considerarse una opción tributaria en los términos del artículo 119.3 LGT, ni está sujeta a las restricciones temporales que dicho precepto impone.

En consecuencia, la solicitud de rectificación de una autoliquidación para aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual no constituye una modificación de una opción ejercitada previamente, sino el ejercicio de un derecho que

CASES & LACAMBRA

puede llevarse a cabo, bien en la autoliquidación inicialmente presentada, o bien con posterioridad, a través de la correspondiente solicitud de rectificación, siempre que se cumplan los requisitos materiales exigidos para la aplicación del beneficio fiscal.

RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 10 de marzo de 2025. Rec. nº. 189/2023. Impuesto sobre el Patrimonio. Los inmuebles que una sociedad familiar alquila a sus propios socios o familiares directos a precio de mercado deben considerarse "afectos" a la actividad económica a efectos de aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El TSJ de Cataluña modifica su criterio tradicional respecto a la exclusión como elementos afectos de aquellos inmuebles destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de los integrantes de su grupo de parentesco.

La cuestión litigiosa se origina a raíz de una regularización practicada por la Administración Tributaria de Cataluña, al considerar improcedente la exención total de las participaciones en una entidad no cotizada que el contribuyente había declarado en su Impuesto sobre el Patrimonio ("IP").

Aunque la Administración reconoce la aplicabilidad de la exención prevista en el artículo 4.8 de la Ley del IP, entiende que ésta no puede aplicarse en su totalidad, por considerar que los inmuebles cedidos a familiares del sujeto pasivo que forman parte del grupo de parentesco no se encuentran afectos a una actividad.

El contribuyente interpuso recurso ante el TEAR de Cataluña, que estimó sus pretensiones parcialmente.

Dicha resolución fue impugnada por la Generalitat de Cataluña ante el TSJ, al considerar que el TEAR había forzado la interpretación del artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, que regula la valoración de participaciones y el alcance de la exención.

Este precepto establece que *nunca se considerarán elementos afectos*:

- *los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5 del presente Real Decreto o;*
- *aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.*

El TEAR consideró que tres inmuebles debían calificarse como afectos a la actividad económica, al interpretar que la expresión "destinados exclusivamente al uso personal" hace referencia a aquellos bienes utilizados sin generar contraprestación alguna, distinguiéndolos así de aquellos que han sido cedidos por un precio inferior al de mercado.

En apoyo a esta interpretación, y teniendo en cuenta la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos ("DGT") V1255/2020, el Tribunal recuerda que, si una sociedad familiar arrienda inmuebles a miembros del grupo familiar a valor de mercado, dichos bienes deben considerarse afectos, al resultar necesarios para la obtención de rendimientos.

En virtud del artículo 89.1 de la LGT, el Tribunal concluye que la Administración debe respetar el criterio fijado en dicha consulta.

CASES & LACAMBRA

El Tribunal destaca que, en el caso concreto, no se ha cuestionado que los arrendamientos se hayan realizado a precio de mercado. En consecuencia, procede considerar los inmuebles como afectos a la actividad de la sociedad. Distinto sería el supuesto en que hubieran sido cedidos sin contrato o arrendados a un precio notoriamente inferior al de mercado.

Por último, cabe destacar la reciente resolución del TEAC, de fecha 19 de diciembre de 2024, en la que se confirma que los inmuebles que una sociedad dedicada al arrendamiento alquila a sus socios o familiares directos no se consideran afectos a la actividad económica, aun cuando dichos arrendamientos se realicen a precio de mercado.

Como resultado de lo anterior, los contribuyentes se encuentran en una situación evidente inseguridad jurídica, derivado de los criterios contradictorios sostenidos por las distintas Administraciones y órganos interpretativos: mientras que la DGT y el TSJ consideran que dichos inmuebles sí están afectos a la actividad, la Generalitat y el TEAC sostienen la posición contraria.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 20 de febrero de 2024, Rec. nº 227/2024. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio. La acumulación de indicios (extractos de movimientos de tarjetas de crédito, gastos con tarjeta, declaraciones de testigos, etc.) confirma la residencia fiscal de contribuyente en Canarias.

El TSJ de Canarias desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por un contribuyente que sostenía tener su residencia fiscal en Madrid durante los ejercicios 2017 y 2018, frente al criterio de la Administración que lo situaba en Canarias. La Sala avala la posición

de la inspección y confirma tanto la liquidación como la sanción impuesta.

El TSJ considera determinante la prueba indiciaria aportada por la Agencia Tributaria, en particular los movimientos de las tarjetas de crédito del contribuyente y su cónyuge. En 2017, el uso de las tarjetas evidencia una permanencia en Canarias durante 253 días, casi el triple de los detectados en Madrid; una diferencia aún más acusada en 2018.

La frecuencia y naturaleza de los gastos también resulta clave: mientras que en Madrid predominaban los pagos en restaurantes y retiradas de efectivo, en Canarias se centraban en supermercados, farmacias y otros comercios habituales de residencia, lo que la Sala interpreta como un fuerte indicio de residencia efectiva en Canarias.

También resultaron relevantes las 16 visitas a notarías en 2017 y 13 en 2018, todas en Las Palmas, coincidiendo en cada caso con consumos con tarjeta en la isla y sin actividad en Madrid, lo que refuerza la tesis de que tanto el contribuyente como su cónyuge residían habitualmente en Canarias.

Otros indicios analizados fueron la declaración del portero del edificio en Madrid, desfavorable a la tesis del contribuyente, y los datos de las empleadas del hogar, que tampoco respaldaban la residencia en Madrid.

La Sala rechaza además la alegación de ausencia de culpabilidad en la infracción tributaria. Considera que existió, al menos, negligencia grave, con una voluntad de evitar la tributación por el IP, exento en Madrid pero no en Canarias.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Consulta Vinculante de la DGT V0222-25, de 9 de enero de 2025. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La donación de participaciones a un trust de carácter irrevocable no puede equipararse a una donación a favor de los beneficiarios del *trust*.

La DGT analiza el caso de un contribuyente que desea aportar a uno o varios *trusts* irrevocables, no discrecionales y con beneficiarias residentes en los Estados Unidos de América (sus hijas), las acciones que ostenta en una empresa familiar.

El contribuyente plantea, entre otras cuestiones, si la aportación puede considerarse como una donación de las acciones del contribuyente a sus hijas y, en este caso, si la ganancia patrimonial estaría exenta por aplicación de lo previsto en el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 33.3 c) de la LIRPF prevé que el transmitente o donante de participaciones de una empresa familiar queda exonerado de tributación por dicha ganancia en el IRPF en la medida en que concurren determinadas circunstancias. En concreto, se exige que se cumplan los requisitos del apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“LISD”), que son los requisitos para aplicar por parte del adquirente/donatario una reducción del 95% en su base imponible del ISD.

La DGT recuerda su Doctrina consolidada respecto a los *trusts*, basada en la premisa de que esta figura jurídica no tiene reconocimiento en el Derecho civil español.

En consecuencia, las operaciones realizadas a través de un *trust* deben considerarse efectuadas

directamente entre el constituyente y los beneficiarios. Dado que existe una notable heterogeneidad en la estructura y funcionamiento de los *trusts*, subraya que no le corresponde atribuir la titularidad de los bienes aportados, siendo esta una función reservada a los órganos competentes de la Administración Tributaria en el marco de sus actuaciones inspectoras o de gestión.

Pese a recordar su Doctrina con respecto a la “*transparencia fiscal del trust*”, que podría implicar la existencia de una transmisión inter vivos de carácter lucrativo, la DGT concluye que no puede efectuarse la equiparación entre aportación y donación por tratarse de negocios jurídicos diferentes.

Por tanto, no puede considerarse que la constitución de un *trust* mediante la aportación de las acciones constituya una donación de dichas acciones a los efectos previstos en el artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF.

Consulta Vinculante de la DGT V0198-25, de 19 de febrero de 2025. Impuesto sobre el Valor Añadido. La DGT establece un nuevo criterio en cuanto a la inversión del sujeto pasivo a efectos del IVA en la transmisión de inmuebles gravados con hipoteca.

La cuestión planteada por el contribuyente consiste en esclarecer si en la transmisión de un establecimiento hotelero en construcción, gravado por varias hipotecas, resulta de aplicación la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la LIVA.

A este respecto, la DGT empieza estableciendo que la operación planteada por el consultante se trata de una entrega de bienes sujeta, al no tener la consideración de unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial

CASES & LACAMBRA

por sus propios medios en sede del transmitente, y no exenta de IVA, al tratarse de un complejo hotelero en construcción.

Una vez establecido lo anterior, la DGT realiza un análisis de la Doctrina y jurisprudencia establecida por el TEAC y el Tribunal Supremo, respectivamente, concluyendo que para la inversión del sujeto pasivo resulta esencial establecer el momento en que se produce la cancelación de la hipoteca o de cualesquiera otras garantías reales que recaigan sobre el inmueble.

De esta forma, en aquellas operaciones en las que la hipoteca u otras garantías reales sean canceladas con anterioridad o en el mismo acto del otorgamiento de la escritura de compraventa, no resultará de aplicación la inversión del sujeto pasivo.

Por el contrario, si el inmueble gravado con hipoteca u otras garantías reales se transmite, aun reteniendo parte del precio para proceder a la cancelación de las cargas que recaigan sobre el inmueble con posterioridad a la transmisión, podría resultar de aplicación la inversión del sujeto pasivo.

Consulta Vinculante de la DGT V0296-25, de 17 de marzo de 2025. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sujeta al cumplimiento de los plazos previstos en la norma, la exención por reinversión en vivienda habitual es aplicable aunque, con carácter previo a su venta, hubiera estado arrendada durante cierto tiempo.

El contribuyente plantea la posibilidad de aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en aquellos casos en los que se traslada, en régimen de alquiler con opción a compra, a otra vivienda cuando la que venía constituyendo su vivienda habitual – que es objeto de transmisión - es arrendada a un tercero durante un tiempo.

En particular, el consultante ha firmado un contrato de alquiler con opción de compra en agosto de 2024, y tiene intención de ejercitar la opción a lo largo de 2025. Asimismo, ha arrendado la que venía constituyendo su vivienda habitual con la intención de transmitirla a lo largo de 2025.

La DGT comienza apuntando que tendrá la consideración de vivienda habitual aquella en la que el contribuyente haya residido durante un plazo continuado de tres años.

Así, cumpliéndose este requisito, y con independencia de la causa que hubiera determinado el cese en la residencia efectiva (enfermedad, desempleo, traslado laboral, divorcio, separaciones, nacimiento de un hijo, etc), dispondrá de un plazo de dos años para su venta sin pérdida del derecho a la correspondiente exención por reinversión.

Siendo ello doctrina reiterada de éste Centro Directivo (ver, por ejemplo, consultas V1994-08 de 30/10/2008 y V0993-09 de 07/05/2009).

Consulta Vinculante de la DGT V0289-25, de 17 de marzo de 2025. Impuesto sobre Sociedades. Los gastos financieros pendientes de deducir generados por una sociedad dominante de un grupo fiscal, vinculados a la rama patrimonial transmitida a una sociedad de nueva constitución, pueden ser asumidos y deducidos por esta sociedad, al haberse subrogado esta última en los derechos y obligaciones fiscales correspondientes.

La Sociedad “X” es la sociedad dominante de un grupo fiscal, que tributa en régimen de consolidación fiscal. En el 2018, mediante la aportación a una sociedad de nueva constitución, la entidad “Y”, adquirió en bloque y por sucesión universal la rama de actividad de arrendamiento de inmuebles. En el contexto actual, la sociedad

tiene gastos financieros netos pendientes de deducir con origen en las *“deudas de la actividad patrimonial”*.

Se plantea si el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal por renuncia de la entidad *“X”*, los gastos financieros generados imputados a la *“rama patrimonial”* con anterioridad a su aportación, deben ser asumidos por la entidad *“Y”*.

La DGT determina que si se produce la extinción del grupo fiscal o la renuncia a la aplicación del régimen de consolidación fiscal, el gasto financiero no deducido debe ser objeto de distribución entre las entidades del grupo en la proporción en la que hayan contribuido a la generación de dicho gasto pendiente de deducción.

En relación con la subrogación de la entidad *“Y”* en los derechos y obligaciones de la entidad *“X”*, esta entidad se subrogó en los derechos y obligaciones asociados a dicha rama de actividad, incluidos los gastos financieros pendientes de aplicación por parte de la entidad consultante *“X”*, en la medida en que éstos se correspondían con la rama de actividad recibida.

En consecuencia, dado que es la entidad *“Y”* la que se ha subrogado en los derechos y obligaciones de la entidad *“X”*, será la primera sociedad la que podrá asumir los gastos financieros netos pendientes de deducir, generados por la segunda sociedad, en la proporción en la que dicha segunda entidad contribuyó a su formación, con anterioridad a la aportación no dineraria de rama de actividad, en la medida en que deriven de las deudas contraídas para el funcionamiento de los elementos patrimoniales que fueron aportados mediante sucesión universal a la entidad *“Y”*, por parte de *“X”*.