



Newsletter Fiscal
Tercer trimestre 2025

GRUPO FISCAL

CASES & LACAMBRA

MADRID - BARCELONA - ANDORRA - USA

ÍNDICE

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- [Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de agosto de 2025, en el asunto C602/24. Impuesto sobre el Valor Añadido.](#) El Tribunal de Justicia de la Unión Europea confirma que resulta aplicable la exención a las exportaciones de bienes prevista en la Directiva 2006/112/CE (IVA) cuando se cumplan los requisitos materiales, aun cuando no se hayan respetado ciertos requisitos formales.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO

- [Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2025. Rec. nº 2197/2023. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.](#) La reducción del 95 % prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y Donaciones, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, se obtiene acreditando el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que sea necesario justificar la contratación de un empleado desde un punto de vista económico.
- [Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2025. Rec. nº 3858/2023. Procedimientos tributarios.](#) Para el cómputo de intereses de demora en los procedimientos inspectores que finalizan con la firma de un Acta de disconformidad, El Tribunal Supremo fija el *dies ad quem* es la fecha del acuerdo de liquidación - siempre que sea dictado dentro del plazo reglamentario.
- [Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2025. Rec. nº 3905/2023. Procedimientos tributarios.](#) Las notificaciones tributarias en procedimientos iniciados de oficio también deben de hacerse en el domicilio expresamente designado por el contribuyente o su representante legal.
- [Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2025. Rec. nº 4023/2023. Rec. nº.4023/2023. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.](#) El Tribunal Supremo consolida su Doctrina sobre el valor probatorio del certificado de residencia fiscal en el marco del Convenio de Doble Imposición, confirmando la residencia en España del contribuyente por insuficiencia de prueba.
- [Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2025. Rec. nº 4729/2023. Precios de transferencia.](#) El Tribunal Supremo avala el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central sobre los tipos de interés en los esquemas de *cash pooling*.

CASES & LACAMBRA

RESOLUCIONES DE LA AUDIENCIA NACIONAL

[Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de julio de 2025. Rec. nº 636/2021.](#) **Impuesto sobre la Renta de no Residentes.** Los contribuyentes no residentes extracomunitarios pueden deducir los gastos afectos al arrendamiento de inmuebles en España.

RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES NACIONALES

- [Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 1 de julio de 2025. Rec. nº 104/2024.](#) **Impuesto sobre Sociedades.** La sanción por comunicar fuera de plazo el acogimiento al régimen de neutralidad vulnera el principio de proporcionalidad y debe ser anulada conforme a las circunstancias aplicables al caso.

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

- [Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3697/2025 de 17 de julio de 2025.](#) **Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.** Los impatriados deben tributar por la imputación de rentas inmobiliarias incluso si el inmueble constituye su vivienda habitual.
- [Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4023/2023 de 15 de julio de 2025.](#) **Impuesto sobre el Valor Añadido.** El Tribunal Económico-Administrativo Central concluye que, en operaciones inicialmente declaradas como exentas pero regularizadas como sujetas y no exentas en un contexto fraudulento, los importes percibidos deben entenderse IVA incluido.
- [Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1267/2025 y 5685/2024 de 17 de julio de 2025.](#) **Impuesto sobre Sociedades.** Acreditación de deducciones generadas en ejercicios anteriores. El Tribunal Económico-Administrativo Central concluye que es necesaria la rectificación para autoliquidaciones presentadas después del 24 de junio de 2022; las anteriores mantienen la validez del criterio previo por confianza legítima. Unificación de criterio.
- [Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5240/2022 y 5242/2022 de 24 de junio de 2025.](#) **Impuesto sobre Sociedades.** Nuevos pronunciamientos del TEAC respecto a las pautas de regularización por inaplicación del régimen de diferimiento en supuestos de aportaciones no dinerarias de acciones a sociedades holding.

CASES & LACAMBRA

CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

- [Consulta Vinculante de la DGT V0986-25, de 10 de junio de 2025.](#) **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.** El ordenamiento jurídico español no reconoce la figura de los *trusts*, por lo que, mientras viva el *settlor*, los futuros beneficiarios no tendrán que incluir los bienes en sus declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio o del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.
- [Consulta Vinculante de la DGT V0950-25, de 29 de mayo de 2025.](#) **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.** La mera transferencia de fondos entre cuentas familiares no constituye donación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de agosto de 2025, en el asunto C602/24. Impuesto sobre el Valor Añadido. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea confirma que resulta aplicable la exención a las exportaciones de bienes prevista en la Directiva 2006/112/CE (IVA) cuando se cumplan los requisitos materiales, aun cuando no se hayan respetado ciertos requisitos formales.

La sociedad W declaró las entregas de manzanas a la sociedad A.E. como entregas de bienes intracomunitarias sujetas al tipo 0%, pues la mercancía debía ser transportada y entregada desde Polonia a Lituania.

No obstante, la Administración tributaria polaca constató que A.E. había transportado las mercancías desde Polonia a Bielorrusia. Al tratarse de un Estado no miembro de la Unión, consideró que dichas operaciones no podían calificarse como entregas intracomunitarias, sino como entregas interiores sujetas al tipo impositivo del 5%, imponiendo además las sanciones correspondientes.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, "TJUE") estimó que la operación constituía una exportación de bienes, al cumplirse los requisitos objetivos: (i) transmisión del poder de disposición y, (ii) transporte efectivo fuera de la Unión.

De esta manera, al cumplirse los requisitos objetivos, el TJUE afirma que resulta procedente aplicar la exención a la exportación de bienes, aun cuando el transmitente no hubiera cumplido ciertos requisitos formales, como el de no comprobar debidamente el lugar de entrega de las mercancías.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2025. Rec. nº 2197/2023. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La reducción del 95 % prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y Donaciones, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, se obtiene acreditando el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que sea necesario justificar la contratación de un empleado desde un punto de vista económico.

La controversia se origina con motivo de una comprobación realizada por la Administración tributaria en relación con la aplicación de la reducción del 99 % en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, "ISD") sobre las participaciones en una empresa familiar dedicada al arrendamiento de inmuebles. La Administración negó la aplicación de este incentivo fiscal por considerar que la actividad no se podía calificar como económica por el incumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 27.2 de la Ley IRPF conforme a la redacción vigente *ratione temporis*: la existencia de un local y de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En particular, la Administración cuestionó que la contratación del empleado carecía de justificación desde un punto de vista económico, ya que una parte significativa de la gestión de gran parte de los inmuebles se encontraba externalizada a otras sociedades del grupo y las tareas asignadas al trabajador eran de contabilización, emisión de facturas y prestación de servicios de logística a otras entidades del grupo.

En este contexto, el Tribunal Supremo analiza si, para calificar la actividad de arrendamiento como económica y acceder a los beneficios del régimen de empresa familiar, resulta necesario

CASES & LACAMBRA

justificar la contratación del empleado no solo formalmente, sino también atendiendo a su razonabilidad económica.

El Tribunal rechaza este enfoque y determina que, a efectos del ISD, basta con acreditar formalmente la existencia del empleado con contrato laboral y a jornada completa, sin necesidad de probar la carga de trabajo o la conveniencia económica de dicha contratación.

La Sala recuerda que el ISD exige una interpretación finalista orientada a facilitar la continuidad de la empresa familiar y evitar su liquidación, de acuerdo con la Recomendación 94/1069/CE de la Comisión Europea.

Asimismo, el Alto Tribunal advierte que, si la Administración considera que existe una contratación ficticia, debe acudir expresamente al instituto de la simulación del artículo 16 Ley General Tributaria (en adelante, "LGT"), debidamente motivado y con las garantías procedimentales oportunas, y no puede basarse simplemente en juicios de razonabilidad.

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2025. Rec. n° 3858/2023. Procedimientos tributarios. Para el cómputo de intereses de demora en los procedimientos inspectores que finalizan con la firma de un Acta de disconformidad, El Tribunal Supremo establece que el *dies ad quem* es la fecha del acuerdo de liquidación - siempre que sea dictado dentro del plazo reglamentario.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo analiza la controversia suscitada durante los últimos años respecto del *dies ad quem* para el cómputo de intereses de demora en los procedimientos de inspección que concluyen mediante la firma de un acta de disconformidad, fijando jurisprudencia en relación con el momento hasta el que dichos intereses se devengan a favor de la Administración tributaria, y aclarando así una

cuestión que había generado interpretaciones dispares y una considerable inseguridad jurídica en el ámbito tributario.

En concreto, la controversia deriva de la actual redacción del artículo 191 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, "RGAT"), según el cual, en relación con las actas de disconformidad, se establece lo siguiente:

"En el caso de actas de disconformidad, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones."

En este contexto, el Alto Tribunal, haciendo suya la argumentación sustentada por la Administración tributaria a lo largo del procedimiento trae a colación los siguientes argumentos:

- a) El artículo 26.3 de la LGT según el cual se estipula que los intereses de demora "... resultarán exigibles durante el tiempo que se extienda el retraso del obligado."
- b) La previsión contenida en el anteriormente referido artículo 191 RGAT debe de ser interpretada de acuerdo con el contenido del artículo 26.3 LGT, de conformidad con el principio de jerarquía normativa.

En base a todo lo anterior, el Tribunal Supremo concluye determinando que el *dies ad quem* del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que se derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -siempre que el mismo sea dictado dentro del plazo máximo de duración

de esta tipología de procedimientos-, debiendo exigirse, por tanto, intereses hasta esa fecha.

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2025. Rec. n° 3905/2023. Procedimientos tributarios. Las notificaciones tributarias en procedimientos iniciados de oficio también deben de hacerse en el domicilio expresamente designado por el contribuyente o su representante legal.

La controversia trae causa en la forma como se notificó a la entidad recurrente un acuerdo sancionador, pues éste se puso a disposición en el buzón electrónico asociado a su dirección de notificación electrónica (en adelante, “DEH”), haciendo caso omiso a lo que la entidad había señalado expresamente a efectos de notificaciones, en el sentido de que fueran notificadas en el domicilio de su abogado.

Tanto el acuerdo de iniciación, como la propuesta de sanción le fueron notificadas por ese sistema, mediante la puesta a disposición en el buzón electrónico al que accedió esas dos veces la representante legal de la entidad.

Tras la última notificación de la propuesta de sanción, la entidad señaló a partir de ese momento las notificaciones se practicasen en la dirección del abogado.

La AEAT omitió dicha solicitud y puso en disposición en el buzón electrónico asociado a su DEH la notificación de la resolución de la sanción.

Posteriormente, descargó las notificaciones (fuera del plazo de diez días desde su depósito) y habiendo transcurrido el plazo para recurrir, presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, “TEAR”) quien la inadmitió por extemporánea.

La sociedad recurrente afirma que no se cuestiona el sistema de notificación electrónica, ni la practicada en la dirección electrónica habilitada de la representante, sino que el debate debió centrarse en la relevancia que tiene el lugar expresamente designado por el contribuyente o su representante para la práctica de las notificaciones en un procedimiento tributario.

Por su parte, la Administración sostuvo que la sociedad estaba obligada a recibir las notificaciones por vía electrónica y que, al tratarse de un procedimiento iniciado de oficio, el artículo 110.2 de la LGT permite a la Administración optar por la práctica de las notificaciones en diferentes lugares.

Debe recordarse que el artículo 110 de la LGT establece que en los procedimientos iniciados a instancia de parte la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante; mientras que en los procedimientos iniciados de oficio, *la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.*

El interés casacional estriba en determinar si en los procedimientos iniciados de oficio, en los que el contribuyente actúa por medio de representante, puede reputarse válidamente efectuado el intento de notificación en lugar diferente al designado expresamente por el representante, cuando no se ha practicado como primer intento en el lugar designado a tal fin o, si por el contrario, ese proceder vulnera el principio de confianza legítima y de lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley General Tributaria.

El Tribunal Supremo señala que esta distinción obedece a la propia mecánica del inicio de un procedimiento, donde es necesario que la Administración sepa donde poder notificar sus decisiones, pero que *no significa que el*

CASES & LACAMBRA

contribuyente no pueda optar en los iniciados de oficio, si así lo manifiesta expresamente, por designar otro domicilio donde se practiquen los actos de comunicación, sobre todo si de ello depende su derecho a la defensa.

Fija doctrina el Tribunal Supremo concluyendo que:

“En los procedimientos tributarios iniciados de oficio o a instancia de parte, la Administración tributaria deberá practicar las notificaciones por el cauce que sea procedente u obligatorio, en el domicilio expresamente designado por el contribuyente o su representante legal, sobre todo cuando de ello depende su derecho a la defensa.”

Respecto a la sanción, el Tribunal Supremo no otorga validez a la notificación del acuerdo sancionador, por lo que al haber transcurrido seis meses desde su inició se considera nula por los efectos de la caducidad del procedimiento.

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2025. Rec. nº 4023/2023. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El Tribunal Supremo consolida su doctrina sobre el valor probatorio del certificado de residencia fiscal a efectos de un Convenio de Doble Imposición, confirmando la residencia en España del contribuyente por insuficiencia de prueba.

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la determinación de la residencia fiscal de una persona física a quien la AEAT atribuyó la residencia española, desestimando los efectos de un certificado de residencia emitido por la autoridad británica.

El Tribunal Supremo aborda la cuestión desde una perspectiva eminentemente probatoria, reafirmando su Doctrina previa y analizando el valor jurídico del certificado de residencia a efectos del Convenio de Doble Imposición (“CDI”).

El Alto Tribunal sostiene que el certificado de residencia fiscal expedido por una autoridad competente de un Estado contratante constituye un dato de hecho relevante que no puede ser ignorado unilateralmente por la Administración tributaria del otro Estado. Esta afirmación se apoya en el principio de buena fe internacional y en el reparto de potestades que subyace en los convenios bilaterales, si bien reconoce que el marco normativo aplicable presenta lagunas al no existir una regulación clara sobre la forma, contenido y autoridad emisora de dichos certificados.

El Tribunal reflexiona sobre la naturaleza del conflicto de residencia, indicando que su resolución debería producirse entre autoridades competentes cuando existe disparidad de criterios, y no mediante la simple desestimación administrativa del certificado en sede tributaria.

Pese a que la sentencia desestima el recurso de casación por no haber podido acreditarse la existencia de una vivienda permanente en el Reino Unido - requisito esencial para aplicar las reglas de desempate del artículo 4.2 del CDI -, y al margen de que la AEAT pueda contradecirlo si logra probar la residencia en España (sin que ello implique desconocer el convenio ni el principio de reciprocidad), el Tribunal Supremo señala que la AEAT debe respetar el contenido del certificado y no ignorarlo unilateralmente. A partir del certificado, que constata que un Estado contratante considera residente fiscal a un contribuyente de acuerdo con su normativa interna, se deriva la resolución del conflicto de residencia conforme a lo que establezca el CDI entre los dos países (en el presente caso, España y Reino Unido).

La Sentencia consolida así una doctrina que exige rigor probatorio, respeto institucional entre Administraciones y una interpretación sistemática del CDI que preserve su finalidad de

CASES & LACAMBRA

evitar la doble imposición sin vulnerar la soberanía fiscal de los Estados contratantes.

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2025. Rec. nº 4729/2023. Precios de transferencia. El Tribunal Supremo avala el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central sobre los tipos de interés en los esquemas de *cash pooling*.

El Tribunal Supremo ha fijado doctrina en relación con el tratamiento fiscal de los sistemas de tesorería centralizada (*cash pooling*), concretamente respecto a la valoración de los tipos de interés aplicables a los saldos acreedores y deudores.

Con este pronunciamiento, el Alto Tribunal confirma el criterio mantenido por el Tribunal Económico Administrativo Central ("TEAC") en sus resoluciones de 8 de octubre de 2019 (RG 6537/2017) y de 23 de marzo de 2022 (RG 4377/2018), poniendo así fin al *iter* procesal iniciado con el recurso interpuesto contra la primera de dichas resoluciones.

El caso analizado es el de una sociedad española que participaba en un esquema de *cash pooling* gestionado por una entidad del grupo residente en Países Bajos, la cual desempeñaba exclusivamente funciones de coordinación y registro contable. En atención a estructura, la Administración tributaria cuestionó la práctica del contribuyente consistente en aplicar tipos de interés diferenciados (más elevados para los fondos recibidos y más bajos para los fondos aportados), al considerar que dicha asimetría no se ajustaba a un criterio de mercado.

El Tribunal Supremo concluye que, cuando la entidad que centraliza la tesorería no desarrolla una verdadera labor de gestión financiera comparable a la de una entidad de crédito, es decir, cuando su papel es principalmente administrativo o de coordinación, no resulta

justificable aplicar tipos de interés diferentes a las posiciones acreedoras y deudoras, por lo que deben valorarse de forma simétrica. Asimismo, el Alto Tribunal ratifica que, a efectos de identificar comparables, la calificación crediticia relevante es la del grupo en su conjunto y no la de la entidad prestataria considerada aisladamente.

De este modo, la decisión consolida la doctrina del TEAC, que ya había sostenido que los movimientos en *cash pooling* deben calificarse y valorarse como préstamos intragrupo a corto plazo (y no como depósitos bancarios independientes), siendo el riesgo relevante el asumido por el grupo en su globalidad y no por cada entidad individualmente. No obstante, debe señalarse que el Tribunal Supremo precisa que esta doctrina se dicta en atención a las circunstancias concretas del recurso resuelto, de modo que su aplicación a otros esquemas requerirá un análisis funcional específico de cada estructura.

RESOLUCIONES DE LA AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de julio de 2025. Rec. nº. 636/2021. Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Los contribuyentes no residentes extracomunitarios pueden deducir los gastos afectos al arrendamiento de inmuebles en España.

La Audiencia Nacional ha resuelto un recurso contra una resolución del TEAC que había desestimado la reclamación de un contribuyente residente en EEUU, relativa a la rectificación de la autoliquidación complementaria del Impuesto sobre la Renta de No Residentes derivada del arrendamiento de un inmueble.

La controversia se centra en determinar si para el cálculo de la base imponible de los rendimientos derivados de arrendamientos de bienes

CASES & LACAMBRA

inmuebles pueden deducirse los gastos previstos en la normativa del IRPF, ya que esta posibilidad sólo está prevista para los contribuyentes del IRNR que sean residentes en la UE o en el Espacio Económico Europeo, siempre que se acredite que está relacionados con los ingresos y que tienen un vínculo económico directo con la actividad realizada en España.

Por tanto, la deducibilidad de estos gastos no está prevista para los no residentes extracomunitarios.

El TEAC consideró que, al tratarse de un residente extracomunitario, no procedía la deducción, ya que la norma únicamente reconoce esa posibilidad a contribuyentes de la UE o del Espacio Económico cuando los gastos estén directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España. Frente a ello, el recurrente alegó que dicha interpretación vulneraba el principio de libre circulación de capitales del artículo 63 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el CDI entre España y EEUU, que prohíbe la discriminación.

La Audiencia Nacional concluye que, conforme al artículo 63 TFUE, cualquier discriminación que suponga un trato menos favorable a los no residentes vulnera la libre circulación de capitales. Así lo ha confirmado reiterada jurisprudencia del TJUE en materia de Sucesiones, seguida por el Tribunal Supremo y reconocida también por la Dirección General de Tributos, extendiendo la prohibición de discriminación a residentes en terceros Estados. El Tribunal entiende que el TEAC no aplicó este criterio a ciudadanos estadounidenses por no hallar pronunciamientos específicos en el ámbito del IRNR. No obstante, la Sala aplica por analogía la doctrina del TJUE y razona que negar la deducción a extracomunitarios constituye una restricción injustificada, anulando la resolución impugnada.

Si bien se trata de una decisión relevante, es previsible que la Abogacía del Estado recurra en casación ante el Tribunal Supremo, que podría plantear una cuestión prejudicial al TJUE para confirmar el alcance de la interpretación comunitaria.

RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 1 de julio de 2025. Rec. nº. 104/2024. Impuesto sobre Sociedades. La sanción por comunicar fuera de plazo el acogimiento al régimen de neutralidad vulnera el principio de proporcionalidad y debe ser anulada conforme a las circunstancias aplicables al caso.

El TSJ de Castilla y León ha resuelto el recurso contencioso-administrativo interpuesto por una sociedad contra la Resolución del TEAR de Castilla y León que confirmaba una sanción de 10.000 euros impuesta por la AEAT por la presentación fuera de plazo de la comunicación de acogimiento al régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores (en adelante, "Régimen FEAC"), previsto en el artículo 89 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, "LIS").

La controversia se centra en determinar si la sanción, de cuantía fija y sin posibilidad de modulación, resulta conforme con el principio de proporcionalidad, dado que la comunicación se presentó antes de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, "IS"), sin causar perjuicio económico a la Hacienda Pública ni concurrir ánimo defraudatorio.

El TEAR entendió que concurrían los elementos objetivo y subjetivo de la infracción, pues la comunicación se presentó fuera del plazo de tres meses desde la inscripción registral, y que la Administración había motivado adecuadamente

CASES & LACAMBRA

la culpabilidad al tratarse de una omisión sancionable por sí misma.

La recurrente alegó vulneración del principio de proporcionalidad, invocando la jurisprudencia del Tribunal Supremo de julio de 2023 en materia de IVA, que anula sanciones automáticas cuando no hay perjuicio económico ni fraude, al considerar que el Derecho de la UE exige sanciones proporcionales.

El Tribunal acoge esta tesis y recuerda que, aunque las sanciones en materia de régimen FEAC no están armonizadas, deben respetar los principios generales del Derecho de la UE, en particular el de proporcionalidad. La Sala destaca que el régimen especial se aplica de forma automática salvo renuncia expresa, por lo que la falta de comunicación no afecta a su vigencia, y que la multa de 10.000 euros impuesta carece de justificación en ausencia de perjuicio o fraude. En consecuencia, estima el recurso y anula la sanción impuesta a la sociedad.

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

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3697/2025 de 17 de julio de 2025. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación del régimen especial de impatriados deben tributar por las rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos sitos en territorio español no afectos a actividades económicas, con independencia de que constituyan su vivienda habitual. Unificación de criterio.

El TEAC ha resuelto un recurso de alzada para la unificación de criterio en relación con el régimen de impatriados (art. 93 LIRPF). La cuestión se centra en determinar si los contribuyentes

acogidos a este régimen deben tributar por las rentas inmobiliarias imputadas de su vivienda habitual en España o si pueden excluirlas de tributación.

La AEAT alegó que estos contribuyentes calculan su deuda conforme a la Ley del IRNR, que establece como rentas obtenidas en territorio español las imputaciones inmobiliarias de inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas, sin contemplar la exclusión de la vivienda habitual que sí prevé la LIRPF. Por tanto, señaló que no es posible aplicar de forma parcial el régimen de impatriados: se asume en su totalidad, con sus ventajas e inconvenientes, o se renuncia a él.

Por su parte, el TEAC señala que los contribuyentes acogidos al régimen especial determinan su deuda tributaria del IRPF conforme a las normas del IRNR. Esto implica que no tributan por la totalidad de sus rentas mundiales, sino únicamente por las obtenidas en territorio español durante el año natural, por lo que es posible aplicar reglas especiales distintas a las del resto de contribuyentes del IRPF.

Asimismo, el TEAC destaca que la literalidad del precepto evidencia que el legislador no ha previsto como supuesto de no sujeción en el IRNR la renta inmobiliaria imputada derivada de la vivienda habitual del contribuyente. Así, el TEAC entiende que, de haber querido el legislador excluir de tributación las rentas imputadas de los inmuebles que constituyen la vivienda habitual de los contribuyentes acogidos al régimen especial, lo habría previsto expresamente en la normativa, lo que no ha sucedido.

Por todo ello, el TEAC confirma el criterio administrativo, que es vinculante para los órganos de la AEAT. No obstante, no es descartable que el Tribunal Supremo acabe

CASES & LACAMBRA

pronunciándose sobre esta materia ya que existen sentencias de tribunales con una posición diferente a la del TEAC.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4023/2023 de 15 de julio de 2025. Impuesto sobre el Valor Añadido. El TEAC concluye que, en operaciones inicialmente declaradas como exentas pero regularizadas como sujetas y no exentas en un contexto fraudulento, los importes percibidos deben entenderse IVA incluido. Unificación de criterio.

La sociedad consideró una operación realizada como entrega de bienes intracomunitaria sujeta y exenta del IVA. Tras una inspección posterior, la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña determinó que no había quedado acreditado el efectivo transporte de las mercancías al otro Estado miembro de destino ni la recepción de las mismas, de forma que consideró la operación como no exenta.

En este recurso extraordinario para la unificación de criterio, el TEAC resuelve sobre la siguiente cuestión: si cuando la Inspección regulariza en aquellos supuestos en que el sujeto pasivo ha actuado en el marco de una operación claramente defraudatoria, debe considerarse que la contraprestación percibida incluye las cuotas de IVA (contraprestación IVA incluido), o que no las incluye (contraprestación IVA excluido).

El TEAC determina que en aquellos supuestos, como el que nos ocupa, en los que el sujeto pasivo ha declarado y facturado unas operaciones como exentas, y más tarde, a través de las correspondientes liquidaciones, la Administración tributaria pone de manifiesto que tales operaciones no son exentas, sino que las mismas han devengado unas cuotas de IVA en el marco de una operatoria claramente defraudatoria, y exija tales cuotas devengadas y no repercutidas de ese sujeto pasivo, este no

podrá rectificarlas para recuperarlas de sus adquirentes porque lo impide el art. 89.Tres.2º de la Ley del IVA, y deberá considerarse que los importes percibidos por el sujeto pasivo por tales operaciones incluyen el IVA (IVA incluido).

El criterio del TEAC sigue la tesis del Tribunal Supremo (STS de 27 de septiembre de 2017 (Rec. de casación 194/2016)), en la redacción previa del artículo 89.Tres antes de su reforma, y del TJUE (STJUE de 7 de noviembre de 2013 (asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, Tulica y Plavosin). Finaliza la resolución del TEAC trayendo a colación la STJUE de 1 de julio de 2021, Asunto C-521/19, en la que se concluyó que, a luz del principio de neutralidad del IVA, las cantidades entregadas y recibidas deben considerarse un precio que incluye IVA concurriendo los siguientes presupuestos:

- a) *Que la operación sujeta al I.V.A. de que se trate se ha llevado a cabo en un marco fraudulento, de fraude impositivo, y en su contraprestación no se menciona a dicho impuesto.*
- b) *Que, el deudor del IVA devengado por la misma es el que ha llevado a cabo la entrega o prestación de tal operación gravada, y es a él al que la Administración Tributaria le está reclamado ese IVA devengado por tal operación.*
- c) *Que, a ese sujeto que ha llevado a cabo tal entrega o prestación, la legislación del I.V.A. le niega la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA devengado por la repetida operación.*

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1267/2025 y 5685/2024 de 17 de julio de 2025. Impuesto sobre Sociedades. Acreditación de deducciones generadas en ejercicios anteriores. El TEAC concluye que es necesaria la rectificación para autoliquidaciones presentadas después del 24

de junio de 2022; las anteriores mantienen la validez del criterio previo por confianza legítima. Unificación de criterio.

La acreditación de deducciones generadas en ejercicios anteriores en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, así como la forma en que debe efectuarse dicha acreditación, ha sido objeto de debate en los últimos años. La controversia se intensificó tras el cambio de criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en las consultas vinculantes V1510-22 y V1511-22, de 24 de junio de 2022.

Estas resoluciones, publicadas justo antes de que se abriera el plazo para presentar las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2021, cambiaron el criterio seguido por la propia Dirección General de Tributos (entre ellas, la V0802-11, V0297-12 y V2400-14).

Históricamente, la Dirección General de Tributos había permitido la acreditación extemporánea de deducciones mediante su inclusión en autoliquidaciones de ejercicios posteriores a aquel en que se generaron los gastos o inversiones que daban derecho a las mismas. Incluso se aceptaba la acreditación de deducciones originadas en ejercicios prescritos, siempre que siguieran siendo aplicables (por ejemplo, las deducciones por I+D+i pueden utilizarse en los 18 años siguientes a su generación).

Con las consultas 2022, la Dirección General de Tributos adoptó un enfoque más restrictivo, al señalar que cuando una deducción no se incluyó en la autoliquidación correspondiente al periodo de generación, la única vía válida para su acreditación era solicitar su rectificación. Este cambio impedía acreditar deducciones de ejercicios prescritos y complicaba notablemente el proceso en otros supuestos.

Posteriormente, tanto el Tribunal Supremo como el TEAC se pronunciaron sobre casos referidos a ejercicios en los que seguía vigente el criterio tradicional de la Dirección General de Tributos, y lo validaron. Esta situación generó dudas acerca de la aplicabilidad del nuevo criterio. En un intento de cerrar el debate, la Dirección General de Tributos emitió la consulta vinculante V1718-24, de 11 de julio, que reafirmó su postura restrictiva.

Las dos resoluciones del TEAC, de fecha 17 de julio de 2025 (01267/2025 y 05685/2024), aclaran cómo debe interpretarse el cambio de criterio, señalando para ello que *“la consulta vinculante V1511-22, al modificar expresamente el criterio anterior e imponer que la deducción figure en la declaración del ejercicio de su generación, puso fin a la confianza legítima que la Administración había generado a través de sus consultas previas V0802-11, V0297-12 y V2400-14”*.

El TEAC reconoce que la coexistencia de dos interpretaciones opuestas de la DGT plantea un conflicto que afecta directamente a la protección de la confianza legítima. Así, establece una distinción relevante:

- a) Autoliquidaciones presentadas después del 24 de junio de 2022:

Si en estas no se incluyó la deducción generada en ese ejercicio, el contribuyente deberá rectificar la autoliquidación del IS. En estos casos no cabe alegar confianza legítima, dado que en la fecha de presentación ya se conocía el nuevo criterio administrativo.

- b) Autoliquidaciones presentadas antes del 24 de junio de 2022:

En este supuesto, la seguridad jurídica protege al contribuyente que actuó siguiendo el criterio entonces vigente. No puede imponerse, a posteriori, la

CASES & LACAMBRA

exigencia de que la deducción figure en el periodo de generación. Por ello, dichas deducciones podrán acreditarse en autoliquidaciones posteriores, incluso si estas se presentan después de la fecha del cambio de criterio.

En definitiva, el TEAC determina que el momento clave para evaluar la existencia de confianza legítima es la fecha de presentación de la autoliquidación del ejercicio en que se originó el derecho a la deducción. Si esa presentación fue anterior al 24 de junio de 2022, el contribuyente puede acreditar la deducción en ejercicios posteriores sin necesidad de rectificar las autoliquidaciones previas.

Con ello, el TEAC contradice expresamente el criterio fijado por la DGT en la consulta V1718-24, que exigía rectificar las autoliquidaciones de 2019 y 2020 para poder reconocer las deducciones generadas en esos ejercicios.

Cabe destacar que ambas resoluciones del TEAC provienen de recursos de alzada para la unificación de criterio promovidos por la Inspección de la AEAT. En consecuencia, sus conclusiones serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos y para toda la Administración Tributaria, incluida la propia DGT.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5240/2022 y 5242/2022 de 24 de junio de 2025. Impuesto sobre Sociedades. Nuevos pronunciamientos del TEAC respecto a las pautas de regularización por inaplicación del régimen de diferimiento en supuestos de aportaciones no dinerarias de acciones a sociedades holding.

El supuesto de hecho de ambas resoluciones versa sobre la aportación de participaciones de una sociedad operativa a una sociedad *holding*,

participada íntegramente por una persona física y su cónyuge.

La Inspección deniega la aplicación del régimen de diferimiento ("FEAC") al considerar que la operación tenía como objetivo principal el diferimiento de la tributación de la plusvalía latente y la obtención de la exención de dividendos que pudieran distribuirse en el futuro por aplicación del artículo 21 de la LIS. Además, para la regularización considera como ventaja fiscal la parte de la valoración de las acciones aportadas que refleja la expectativa de rentabilidad futura del negocio, que calcula aplicando a los beneficios ya conocidos de ejercicios anteriores un multiplicador específico para empresas del mismo sector en el que operan las sociedades aportadas.

El TEAC estima parcialmente la reclamación del contribuyente, confirmando el criterio establecido en resoluciones anteriores en el sentido de que no puede someterse a gravamen en el ejercicio de la aportación la totalidad de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en el momento de realizar la aportación no dineraria, sino a medida que se materializa la ventaja fiscal perseguida.

En concreto, el TEAC determina que la liquidación resulta desproporcionada en este caso, no sólo porque en 2016 (ejercicio en que se realizó la aportación) no se había materializado la ventaja fiscal, sino también por el hecho de que la ganancia patrimonial regularizada por la inspección deriva de un valor de transmisión que no refleja unas plusvalías de inminente realización identificadas por la inspección y ligadas a activos concretos de la entidad. En cambio, el valor de transmisión se calculó por la inspección aplicando un coeficiente multiplicador de empresas del mercado del sector en el que opera la sociedad participada, por lo que el TEAC considera que no refleja las

CASES & LACAMBRA

plusvalías identificadas existentes en la empresa con anterioridad a la aportación que sean de inminente realización (ya sea en forma de reservas, activo material, intangible, o cualquier otro) que puedan dar lugar a un dividendo exento cuya distribución al socio pueda considerarse una ventaja fiscal abusiva, sino un valor de venta a terceros que incorpora expectativas de mercado.

En este sentido, enumera una serie de aspectos que modulan el criterio del TEAC sobre las pautas de regularización, en particular:

- No puede considerarse como abusiva la colocación bajo el paraguas de la entidad holding de los futuros beneficios que pueda generar el negocio aportado a la sociedad holding si en ese ejercicio no se han distribuido dividendos ni se han transmitido las participaciones aportadas.
- Por tanto, el diferimiento inicial de la plusvalía puede mantenerse si no se produce el abuso identificado, y se elimina a medida que, en el propio ejercicio o en otros futuros, se produzca dicha materialización.
- No se ha identificado ningún activo, ni material ni inmaterial (como podría ser un fondo de comercio) con plusvalías tácitas que sean de inmediata y previsible realización en el momento de hacer la aportación.
- Sólo pueden regularizarse los dividendos que provengan de beneficios acumulados previos a la aportación.
- No se ha producido ninguna enajenación posterior del negocio en condiciones de las que se infiera que fue la elusión de la tributación que ella podía suponer (por el gravamen del fondo de comercio que afloraría en ella) el elemento decisivo para abordar la aportación realizada.
- El beneficio futuro considerado al hacer la aportación es sólo una expectativa, sin indicios que apunten a una inmediata realización. Las expectativas no son una ventaja a eliminar.
- La regularización realizada debe evitar situaciones de desimposición y sobreimposición, de modo que permita que el valor fiscal de las participaciones afectadas siga reflejando el importe de la plusvalía que permanece diferida, tanto en el socio aportante como en la holding receptora.
- En el socio aportante, debe aumentarse el valor fiscal en el importe de la plusvalía inicialmente diferida por el que ya se le ha hecho tributar como consecuencia de la regularización.
- En cambio, en la sociedad holding no procede modificar el valor de las participaciones recibidas, ya que el valor de estas ha disminuido por el importe de los dividendos distribuidos, de forma que se evita la posibilidad de tributación futura por ese importe (el valor de la operativa no se incrementa porque ya disminuye por el dividendo).

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Consulta Vinculante de la DGT V0986-25, de 10 de junio de 2025. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El ordenamiento jurídico español no reconoce la figura de los *trusts*, por lo que, mientras viva el *settlor*, los futuros beneficiarios no tendrán que incluir los bienes en sus declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio o del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

CASES & LACAMBRA

El padre de la consultante, residente fiscal en Panamá, ha constituido varios *trust*, en los que actúa simultáneamente como *settlor*, *trustee* y único beneficiario mientras viva. A su fallecimiento, los beneficiarios pasarán a ser la consultante y sus descendientes. La consultante es residente fiscal en España y tributa en el régimen de impatriados.

La figura del *trust* no tiene reconocimiento en el ordenamiento jurídico español. En consecuencia, se ignora la existencia del *trust* y las transmisiones se entienden realizadas directamente entre el *settlor* y los beneficiarios. En este sentido, mientras viva el padre, el *settlor* seguirá manteniendo la titularidad de los bienes aportados al *trust*, por lo que la consultante no debe incluirlos en su base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, “IP”) ni del Impuesto Temporal de Solidaridad de Grandes Fortunas (en adelante, “ITSGF”).

En el momento del fallecimiento del padre, se produciría una adquisición *mortis causa* por parte de la consultante, sujeta al ISD. Al ser residente en España, tributaría por obligación personal por todos los bienes y derechos adquiridos, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados.

El hecho de encontrarse acogida al régimen de impatriados no altera ni su condición de residente ni la obligación de tributar en el ISD, puesto que dicho régimen se limita a afectar a la forma de tributación en el IRPF o IRNR. En este sentido, en la base imponible del ISD se integrarían todos los bienes y derechos que, conforme al funcionamiento del *trust*, pasen a ser de su titularidad como beneficiaria tras el fallecimiento de su padre.

Respecto a la normativa autonómica aplicable, al tratarse de un causante no residente en España, la disposición adicional segunda, apartado

Uno.1.a) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, “LISD”) establece que, si existieran bienes del caudal relicto situados en España, resultaría aplicable la normativa de la Comunidad Autónoma en la que radique el mayor valor de dichos bienes, lo que en este caso sería la Comunidad de Madrid. Por el contrario, en el supuesto de que no existieran bienes en España, resultaría de aplicación la normativa de la Comunidad Autónoma de residencia habitual de la consultante, que igualmente sería la Comunidad de Madrid.

Consulta Vinculante de la DGT V0950-25, de 29 de mayo de 2025. La mera transferencia de fondos entre cuentas familiares no constituye donación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Un particular, apoderado general de su padre y autorizado en su cuenta bancaria, trasladó parte de los fondos de la cuenta de su padre a otra cuenta de su titularidad, más rentable, para centralizar la gestión de ambos patrimonios y optimizar la rentabilidad. Los rendimientos obtenidos se transfirieron íntegramente a la cuenta del padre.

Se planteó si esta operación constituía una donación sujeta al ISD. La respuesta vinculante subraya que el devengo del ISD exige la concurrencia de cinco requisitos: (i) empobrecimiento del donante; (ii) enriquecimiento del donatario; (iii) intención de liberalidad (*animus donandi*); (iv) aceptación del donatario (*animus accipiendi*); y (v) cumplimiento de las formalidades legales.

En el caso analizado, la Dirección General de Tributos señala que mera transferencia de fondos entre cuentas, incluso si una pertenece al hijo y otra al padre, no constituye automáticamente donación, pues no altera la propiedad del dinero depositado: la titularidad de la cuenta confiere disponibilidad, no propiedad. La doctrina del TS

CASES & LACAMBRA

refuerza que la apertura de cuentas conjuntas o a nombre de terceros no genera condominio ni acto de liberalidad si los fondos siguen siendo propiedad del depositante.

En conclusión, sin los elementos esenciales de la donación no se produce devengo del ISD. No obstante, corresponde en todo caso a la Administración tributaria examinar los hechos y pruebas aportadas para valorar la existencia de donación.