

Pérez-Llorca

Newsletter **Fiscal**

Julio - Agosto 2025

Derecho Tributario Interno



Índice

FISCALIDAD DIRECTA

IS

El TEAC fija criterio sobre la acreditación *ex novo* de deducciones de I+D en ejercicios posteriores a los de su generación /4

El TEAC introduce algunos matices en la forma de regularizar el régimen FEAC en aportaciones no dinerarias de participaciones a sociedades *holding* /5

IRPF

Los contribuyentes acogidos al régimen de impatriados deben imputar rentas inmobiliarias por la vivienda habitual en territorio español /7

ISD

El TS declara que la condición de comunero no desvirtúa de manera automática el carácter laboral del contrato suscrito con la comunidad de bienes, por lo que se entiende cumplido lo establecido en el art. 27.2 de la Ley del IRPF a los efectos de la reducción en sede del ISD /8

Atendiendo a una interpretación finalista de la Ley del ISD, disponer de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa resulta suficiente para acreditar la realización de la actividad económica de arrendamiento inmobiliario a efectos de aplicar la reducción por empresa familiar /9

La transmisión *mortis causa* de los bienes y derechos que conforman un *trust* debe incluirse en la base imponible del ISD /11

El hecho de presentar la declaración/autoliquidación tributaria del ISD no equivale a aceptar tácitamente la herencia /12

Determinación del régimen jurídico-tributario en la transmisión por legado de derechos reales sobre acciones de una entidad francesa, si el causante y el legatario son residentes fiscales en territorio español /13

FISCALIDAD INDIRECTA

ITP y AJD

La DGT confirma la no sujeción a la cuota gradual de AJD de la subrogación del adquirente en la posición del vendedor hipotecante en el marco de una compraventa inmobiliaria /14

PROCEDIMIENTO

La calificación tributaria como institución para regularizar los rendimientos percibidos de una sociedad interpuesta para el ejercicio de una actividad económica /15

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 -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector- /16

Efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional 15ª de la Ley del IS /17

Derecho Tributario Interno

Índice

La falta de justificación de un gasto deducido será sancionable si la Administración motiva la culpabilidad del infractor, sin que el infractor pueda exculparse por haber actuado en virtud de una interpretación razonable de la norma /18

Procede la anulación -que no la nulidad radical- en caso de actuaciones seguidas por los órganos correspondientes al domicilio del obligado tributario determinado de conformidad con un acuerdo de cambio de domicilio fiscal, cuando posteriormente se declare la anulación de dicho acuerdo por apreciarse una insuficiencia probatoria /19

FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

La AN concluye que no procede la devolución del tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos en la medida en que quede acreditado que lo repercutieron a sus clientes /21

El tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos establecido en el artículo 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, resulta contrario al ordenamiento jurídico comunitario por contravenir la Directiva de productos energéticos y electricidad /21

Derecho Tributario Interno

El TEAC fija criterio sobre la acreditación *ex novo* de deducciones de I+D en ejercicios posteriores a los de su generación

Sergi Aguilar y Anna Comas | Abogados

› Resolución del TEAC de 17 de julio de 2025 (R.G. 01267/2025)

Durante los últimos años se ha producido una evolución significativa en el criterio aplicable a la acreditación tardía de deducciones de I+D. Para un análisis detallado de dicha evolución, remitimos a nuestros comentarios relativos a las consultas V-0012-24, de 13 de febrero (ver [aquí](#)) y V-1718-24, de 11 de julio de 2024 (ver [aquí](#)). En cualquier caso, consideramos oportuno destacar los siguientes hitos:

- Históricamente, la DGT venía admitiendo la acreditación de deducciones de I+D en periodos posteriores a los de su generación sin necesidad de rectificar las autoliquidaciones de los ejercicios en los que se generaron dichas deducciones.
- En las consultas V-1510-22 y V-1511-22, de 24 de junio y en las resoluciones del TEAC de 22 de marzo de 2022, se adopta un criterio más restrictivo y se exige que las deducciones de I+D consten consignadas en las autoliquidaciones del IS de los ejercicios en los que se generaron, o que estas se rectifiquen después. Por ello, se imposibilita la acreditación tardía de deducciones de I+D generadas en ejercicios prescritos.
- En la Sentencia del TS de 24 de octubre de 2023 y la resolución del TEAC de 22 de febrero de 2024, las cuales se referían a periodos declarados antes de las consultas vinculantes del 2022, se aplicó el criterio contenido en las consultas vinculantes previas a 2022.
- En la consulta V-1718-24, de 11 de julio de 2024 la DGT mantiene el criterio de las consultas vinculantes publicadas en 2022. En este sentido, la DGT razona que su criterio es compatible con el del TS dado que el TS resuelve a favor del contribuyente aplicando el criterio de la DGT vigente *ratione temporis*.

En este contexto, el TEAC confirma que, como regla general, las deducciones de I+D solo pueden acreditarse consignándolas en la autoliquidación del ejercicio en que se generan. No obstante, el TEAC indica que la consulta vinculante de la DGT V-1511-2022 de fecha 24 de junio de 2022 al cambiar expresamente su criterio anterior, exigiendo que la deducción figure en la declaración del período de su generación, determinó que cesara el halo de confianza legítima que la Administración Tributaria, a través de la DGT, había creado con su contestación en consultas vinculantes anteriores al 2022.

Por ello, el TEAC sostiene que la existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí de la DGT plantea un problema relacionado directamente con el principio de la protección de la confianza legítima, siendo el momento trascendente en la determinación de la confianza legítima el de presentación de la autoliquidación del IS del periodo en que se generó la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica. Por todo ello, el TEAC diferencia entre los siguientes supuestos:

- Para los períodos impositivos en que la autoliquidación se presente con posterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la DGT, si las autoliquidaciones se presentaron sin consignar la deducción generada en dichos períodos, los contribuyentes deberán instar la correspondiente rectificación de dichas autoliquidaciones sin poder invocar que la DGT les había generado la confianza legítima de la inexigibilidad de su previa consignación, puesto que ya al tiempo de autoliquidar no era

conforme a derecho que actuaran siguiendo un criterio administrativo que había sido superado.

- En relación con los períodos impositivos cuya autoliquidación se presentó con anterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la DGT, la relevancia de la confianza legítima como corolario del principio de seguridad jurídica ha de proteger la decisión de no consignar la deducción no pudiendo la exigencia postrera de tal consignación erigirse en un requisito sobrevenido que prive de la efectiva deducción a quienes ajustaron su actuación al criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación. Por tanto, la posterior aplicación de la deducción que se hubiera generado en tales períodos impositivos no exige su previa consignación en el período de generación.

Por todo ello, en atención al principio de confianza legítima, procede admitir la acreditación tardía de deducciones de I+D respecto aquellos períodos impositivos cuya autoliquidación fue presentada antes del 24 de junio de 2022, fecha en que se modificó el criterio administrativo. En el resto de los casos, será necesario consignar las deducciones de I+D en las autoliquidaciones del ejercicio de su generación o, en su defecto, rectificar la autoliquidación correspondiente, siempre dentro del plazo previsto. Este criterio establecido por el TEAC, contenido en las resoluciones de fecha 17 de julio de 2025 (01267/2025 y 0585/2024) derivadas de recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, será vinculante para los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración Tributaria.

El TEAC introduce algunos matices en la forma de regularizar el régimen FEAC en aportaciones no dinerarias de participaciones a sociedades *holding*

Daniel Olábarri e Ignacio González del Yerro | Counsel y abogado

- › Resoluciones del TEAC de 24 de junio de 2025 (R.G. 5240/2022 y R.G. 5242/2022)

En estas recientes resoluciones del pasado mes de junio, el TEAC vuelve a analizar la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la Ley del IS en aportaciones no dinerarias de acciones o participaciones (“ANDs”) a sociedades *holding* acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea (“Régimen FEAC”). Estas resoluciones, las cuales reiteran en lo sustancial los criterios previamente establecidos por el TEAC en sus resoluciones de 22 de abril de 2024, 27 de mayo de 2024, 19 de noviembre de 2024 y 12 de diciembre de 2024, aportan matices adicionales a la forma en la cual, una vez se ha determinado la existencia de abuso por parte de los contribuyentes, se ha de proceder a la regularización de la ventaja fiscal obtenida.

Ambas resoluciones comparten los siguientes elementos fácticos relevantes:

- En el ejercicio 2016, los cónyuges constituyen una sociedad *holding* y aportan las acciones que cada uno de ellos poseía en la entidad operativa, de forma que la sociedad *holding* pasa a ser 100% propietaria de la entidad operativa.
- Las ANDs se acogieron al Régimen FEAC. Los motivos económicos válidos (“MEVs”) esgrimidos por los cónyuges fueron (i) crecimiento y aumento de la producción derivado de la racionalización societaria, (ii) aumento de la capacidad de comercialización hasta en cinco veces respecto al ejercicio en que se realizaron las ANDs, (iii) mejora de la eficiencia empresarial, y (iv) limitación del riesgo y protección del patrimonio inmobiliario.
- La entidad operativa no repartió dividendos o reservas entre los ejercicios 2007 (año de su constitución) y 2016, ambos incluidos. Entre los ejercicios 2017 y 2020, la entidad operativa repartió 1.574.000 euros en concepto de dividendos a la sociedad *holding*.

- Las únicas inversiones realizadas por la sociedad *holding* desde el ejercicio 2016 han consistido en (i) la adquisición de una nave industrial dedicada al alquiler, y (ii) la adquisición de la vivienda unifamiliar destinada al arrendamiento a los propios cónyuges.

La Inspección tributaria concluyó que las ANDs no contaban con MEVs, ya que las principales ventajas perseguidas fueron (i) el diferimiento de la tributación de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de las acciones de la entidad operativa, y (ii) la exención en el reparto de dividendos al amparo del artículo 21 de la Ley del IS, evitando la integración de los mismos en la base imponible del ahorro del IRPF de cada uno de los cónyuges.

El TEAC, tras analizar de forma individualizada los diferentes MEVs esgrimidos por los cónyuges, concluye en el mismo sentido que la Inspección y determina que ninguno de los MEVs argumentados *“tiene una entidad suficiente como para poder compararse con la intensidad de la ventaja fiscal obtenida”*, considerando que el verdadero objetivo de las ANDs es obtener esta última, convirtiendo la operación en abusiva. Aclara el TEAC que los cónyuges, mediante el diferimiento de la tributación que ofrece el Régimen FEAC, obtienen *“la disponibilidad indirecta”* de los beneficios generados por la entidad operativa de forma previa a las ANDs, evitando la correspondiente tributación en el IRPF gracias a la interposición de la sociedad *holding* y a la aplicación de la exención del artículo 21 de la Ley del IS.

Una vez constatada la existencia de una ventaja fiscal abusiva y determinada la misma, el TEAC analiza, en atención al criterio expuesto en las resoluciones del año 2024 anteriormente mencionadas, la procedencia de inaplicar el régimen FEAC a las ANDs y el método de regularización que se ha de seguir en el caso en cuestión.

En primer lugar, confirma la posibilidad de inaplicar parcialmente el Régimen FEAC, eliminando únicamente las ventajas fiscales abusivas identificadas a medida que las mismas se vayan consumando. Como en el presente supuesto la ventaja fiscal obtenida es la aplicación del artículo 21 de la Ley del IS a los subsiguientes repartos de dividendos, (i) el importe a regularizar tiene que limitarse exclusivamente a las reservas existentes en la entidad operativa de forma previa a las ANDs, y (ii) la regularización tiene que realizarse en el ejercicio de materialización o consumación, que no es otro que el ejercicio en el que se procede al reparto de las mencionadas reservas previas a la sociedad *holding*. Cualquier otro mecanismo de regularización que difiera del mencionado será desproporcionado e incoherente con el objetivo perseguido por la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la Ley del IS.

En relación con esta cuestión, a la hora de calcular la ganancia patrimonial obtenida por las ANDs, los cónyuges habían tenido en consideración la expectativa de rentabilidad futura del negocio, al valorar las participaciones aplicando un multiplicador sobre los beneficios de ejercicios ya cerrados, valoración que fue asumida por la Inspección.

Pues bien, como novedad con respecto a sus anteriores resoluciones del año 2024, el TEAC afirma que estos beneficios futuros no pueden ser objeto de regularización ni pueden formar parte de la ventaja fiscal a corregir, dado que, en el momento de realizarse las ANDs, eran meras expectativas, no pudiendo considerarse como abusivo que no se tribute por las mismas. No obstante, el TEAC señala que se podría haber alcanzado una conclusión distinta si, con posterioridad a las ANDs, se hubiera llevado a cabo una enajenación del negocio en condiciones tales que se pudiera acreditar que fue la elusión de la tributación de la plusvalía por la venta lo que se quería eludir, circunstancia que no concurría en este caso.

En segundo lugar, el TEAC aclara que, atendiendo a una interpretación finalista de la cláusula antiabuso del Régimen FEAC, cuando la entidad operativa reparte cualquier beneficio con posterioridad a las ANDs, se entiende que primero se reparten las reservas existentes de forma previa a la operación de reestructuración y, una vez consumidas las mismas, el beneficio obtenido de forma posterior a las ANDs. Opina el TEAC que una interpretación diferente frustraría la eliminación del fraude, permitiendo a los planificadores del abuso identificado desactivar las consecuencias de la regularización al tener los mismos la capacidad de decidir las reservas que son objeto de distribución en cada reparto.

Por último, y corrigiendo lo señalado en su propia resolución de 19 de noviembre de 2024, el TEAC concluye que, a medida que se vaya corrigiendo la ventaja fiscal por el reparto de dividendos de la operativa a la *holding*, no resulta necesario incrementar el valor de adquisición fiscal de las participaciones que la sociedad *holding* tiene en la operativa, pues ello podría dar lugar a una desimposición futura en la *holding* cuando transmitiese las participaciones de la sociedad operativa.

IRPF

Los contribuyentes acogidos al régimen de impatriados deben imputar rentas inmobiliarias por la vivienda habitual en territorio español

Alejandra Flores y Josep Farré | Abogados

› Resolución del TEAC de 17 de julio de 2025 (R.G. 03697/2025)

En esta resolución del TEAC se aborda una cuestión de especial relevancia para los contribuyentes acogidos al régimen fiscal especial aplicable a trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, regulado en el artículo 93 de la Ley del IRPF (“**Régimen de Impatriados**”). En particular, la controversia planteada gira en torno a si estos contribuyentes deben tributar por la imputación de rentas inmobiliarias derivadas de su vivienda habitual, o si, por el contrario, pueden excluir dichas rentas de la autoliquidación del impuesto.

En el caso analizado, el contribuyente presentó su autoliquidación del IRPF a través del modelo 151 previsto para trabajadores desplazados en territorio español acogidos al Régimen de Impatriados sin incluir la imputación de rentas correspondiente a su vivienda habitual. Posteriormente, la Administración inició un procedimiento de comprobación limitada y dictó liquidación provisional, en la que exigía la inclusión de las rentas imputadas por dicho inmueble. Frente a esta regularización, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, el cual estimó la reclamación formulada fundamentando su decisión en la [sentencia del TSJ de Madrid de 6 de mayo de 2024 \(ECLI:ES:TSJM:2024:5575\)](#) y concluyendo que no procedía la imputación de rentas por la vivienda habitual en el marco del Régimen de Impatriados.

Disconforme con esta resolución, la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, dando lugar a la presente resolución.

Para resolver dicha controversia, el TEAC destaca, en primer lugar, que el Régimen de Impatriados es una opción voluntaria, cuya elección implica la aceptación íntegra de su marco normativo, con todas sus consecuencias fiscales, sean más o menos favorables, por lo que no cabe una aplicación selectiva de las disposiciones del IRNR ni excluir efectos que derivan directamente de la normativa aplicable.

Asimismo, subraya que el IRNR, a diferencia del IRPF, no adapta la tributación a las circunstancias personales del contribuyente. Por ello, quienes optan por este régimen lo hacen porque, en términos generales, les resulta más beneficioso, aunque suponga renunciar a ciertas ventajas del régimen general, como lo es la exclusión de la imputación de rentas por la vivienda habitual. Siguiendo esta comparativa entre ambos impuestos, el TEAC subraya la diferente naturaleza del IRPF y del IRNR. El primero es un impuesto personal, progresivo, que atiende a circunstancias familiares y personales, lo que justifica que se excluya de gravamen la vivienda habitual al no reflejar capacidad económica real. Por el contrario, el IRNR es un impuesto objetivo, sin ajustes personales, y por tanto no contempla esa exclusión. Pretender importar al IRNR la lógica protectora del IRPF supondría, a juicio del Tribunal, una aplicación indebida de analogía prohibida en materia tributaria.

En este contexto, el artículo 13.h) de la Ley del IRNR define con claridad el hecho imponible: quedan sujetas a gravamen las rentas imputadas por la titularidad de

bienes inmuebles urbanos situados en España y no afectos a actividades económicas. Atendiendo a la literalidad del precepto, este no introduce excepción alguna para el caso de la vivienda habitual, a diferencia de lo que sí hace el IRPF. Para el Tribunal, esta diferencia no responde a una laguna normativa, sino más bien a una decisión consciente del legislador.

El punto nuclear del debate radica en la remisión del artículo 24.5 de la Ley del IRNR al artículo 85 de la Ley del IRPF. El Tribunal interpreta que esta remisión tiene únicamente un alcance cuantitativo, puesto que sirve para fijar la base imponible aplicando los porcentajes sobre el valor catastral (2 % o 1,1 %), pero no puede utilizarse para redefinir el hecho imponible previamente delimitado en el art. 13.h) de la Ley del IRNR. En palabras del propio Tribunal, “ (...) *la remisión normativa [...] sólo puede servir para medir de forma cuantitativa el hecho imponible [...] pero nunca para delimitar, interpretar o integrar el perímetro del hecho imponible del IRNR*”.

El Tribunal incide, además, en que el Régimen de Impatriados es voluntario y cerrado. El contribuyente puede optar por el régimen general del IRPF, con todas sus ventajas (incluida la no imputación por vivienda habitual), o bien por el régimen especial, con sus beneficios y también con sus cargas. Lo que el ordenamiento no permite es una “opción selectiva” que mezcle lo favorable de ambos sistemas.

Finalmente, el TEAC descarta que exista contradicción con principios constitucionales como la igualdad. La diferencia de trato entre residentes ordinarios y residentes bajo el Régimen de Impatriados se justifica por razones de política fiscal: atraer talento y capital humano. Por ello, concluye que quienes optan por el Régimen de Impatriados deben tributar por la renta imputada de los inmuebles urbanos que posean en España, incluso si constituyen su vivienda habitual.

Con base en los anteriores argumentos, el TEAC estima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la AEAT y fija doctrina en el sentido de que los contribuyentes acogidos al Régimen de Impatriados deben tributar por la imputación de rentas inmobiliarias de todos los bienes inmuebles urbanos situados en España, incluida la vivienda habitual, salvo que estén afectos a actividades económicas.

ISD

El TS declara que la condición de comunero no desvirtúa de manera automática el carácter laboral del contrato suscrito con la comunidad de bienes, por lo que se entiende cumplido lo establecido en el art. 27.2 de la Ley del IRPF a los efectos de la reducción en sede del ISD

Esther Virgili | Counsel

- › Sentencias del Tribunal Supremo de 14, 16 y 17 de julio de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:3476), (ECLI:ES:TS:2025:3474), (ECLI:ES:TS:2025:3491) y (ECLI:ES:TS:2025:3620)

En el caso enjuiciado, la cuestión planteada reside en determinar si se cumplen los requisitos de mantenimiento de la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles en los términos del artículo 27.2 de la Ley del IRPF, a efectos de la aplicación de la reducción del 95 % sobre el valor de los bienes objeto de tributación por el ISD, cuando el contrato laboral ha sido suscrito entre una comunidad de bienes y una de las comuneras.

A este respecto, debemos tener en cuenta que el artículo 27 de la Ley del IRPF, relativo a los rendimientos íntegros de actividades económicas, dispone como requisito mínimo para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, la existencia una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Pues bien, el TS resuelve afirmando, de manera tajante, que “*Evidentemente, la norma tributaria no impide que un comunero pueda tener la condición de*

persona empleada con “contrato laboral y a jornada completa”, si cumple con las notas propias de una relación laboral y, además, dicha relación laboral se efectúa a tiempo completo”.

A este respecto, añade que no resulta “admisibile que, existiendo un contrato laboral, esto es, existiendo soporte documental de la relación laboral, se niegue valor al mismo, apelando a un supuesto contenido real que conduciría a rechazar la existencia de tal contrato” y objeta que la Inspección se haya limitado a presumir el ejercicio de funciones de dirección y gerencia por el hecho de que la comunera tenga una participación en la comunidad de bienes del 25 por 100.

En este sentido, señala que se está en presencia de una prestación de servicios realizada en régimen de ajenidad y dependencia, “*puediendo vislumbrarse que, entre el prestador de los servicios y la comunidad de bienes, existía una contraposición de intereses propia de un contrato laboral. La ajenidad y dependencia no puede entenderse excluida por el mero hecho de que la trabajadora tenga una participación del 25 por 100 en la comunidad, que es su empleadora. No se ha desvirtuado que la prestación de servicios sea real y efectiva, bajo el ámbito de dirección y organización de la comunidad de bienes, debiendo entenderse cumplido este requisito necesario para configurar una relación de trabajo por cuenta ajena.*”

Asimismo, el TS hace hincapié en el hecho de que la comunera tenía la condición de empleada desde que la contrató laboralmente su madre y causante, y que no consta que sus funciones, como persona encargada de la gestión arrendataria, cambiaran desde el fallecimiento de su madre. Y concluye que: “*Si la administración considerara que existe una estructura fiscal artificial diseñada para propiciar el fraude económico y la elusión de impuestos, tiene mecanismos para salir al paso de ello. No los ha utilizado en esta ocasión.*”

Todo ello sin perjuicio de que la comunera no figurase nunca de alta en el RETA porque a la vista de las circunstancias concurrentes en esta ocasión, no debía figurar, pero además, por cuanto recuerda que “*si lo que se pretende sostener es la incompatibilidad, en todo caso, del encuadramiento en el RETA con la existencia de un contrato laboral, hay que decir que al menos en diversas consultas de la Dirección General de Tributos como, por ejemplo, la Consulta Vo606-08, de 28 de marzo, la Consulta V1043-08, de 27 de mayo y la Consulta Vo203-25, de 19 de febrero, se ha considerado que se cumple el requisito de contrato laboral, cuando el trabajador esté incluido, en virtud de obligación establecida por la normativa laboral, en el régimen especial de trabajadores autónomos.*”

Por todo ello, el Alto Tribunal casa las sentencias del TSJ de Cataluña, y fija como doctrina jurisprudencial que “*No debe rechazarse -siempre- el carácter laboral del contrato suscrito entre una comunidad de bienes y uno de sus comuneros por la sola circunstancia de ser partícipe o comunera la persona contratada, de manera que puede entenderse cumplida la exigencia contenida el artículo 27.2 LIRPF cuando se suscriba un contrato de esa naturaleza, puesto que ello se com-padece con las normas jurídicas relativas a la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones por razón de la sucesión de la empresa familiar, que queda supeditada al mantenimiento de la actividad económica, atendiendo a los fines perseguidos por esas normas.*”

Atendiendo a una interpretación finalista de la Ley del ISD, disponer de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa resulta suficiente para acreditar la realización de la actividad económica de arrendamiento inmobiliario a efectos de aplicar la reducción por empresa familiar

María Gutiérrez y Pepe Morató | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:3472)

En los supuestos de adquisición por sucesión *mortis causa* de las participaciones en una sociedad por el cónyuge o descendientes del causante, la Ley del ISD prevé una reducción del 95% (conforme a la norma estatal que puede variar en función de la normativa autonómica de aplicación) siempre que las

participaciones se mantengan durante un plazo mínimo (10 años en el caso de la norma estatal) y estén exentas en el IP.

Recordamos que la exención en el IP está condicionada, en esencia, a que se ostente una participación individual de al menos un 5% o familiar del 20%; que la persona con participación o un familiar ejerza funciones de dirección percibiendo por ello más del 50% de los rendimientos empresariales, profesionales o del trabajo, y que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, es decir, que realice una actividad económica. A los efectos de determinar el concepto de actividad económica, la Ley del IP se remite a la Ley del IRPF que, como es sabido, en el caso del arrendamiento de inmuebles exige que para la ordenación de la actividad se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Pues bien, en el caso analizado por la sentencia, los herederos de las participaciones en una entidad dedicada al arrendamiento inmobiliario aplicaron la exención entendiendo cumplido el requisito de actividad económica al concurrir la contratación de un trabajador a jornada completa para la gestión de la actividad de arrendamiento.

No obstante, tanto la Administración como los órganos administrativos y judiciales de las siguientes instancias negaron la aplicación del beneficio fiscal por entender que la contratación del trabajador no estaba justificada en términos de razonabilidad económica, ya que su carga de trabajo no justificaba los costes de su contratación, pues la gestión inmediata de 14 de los 16 inmuebles estaba externalizada, uno de los otros dos inmuebles estaba arrendado a otra entidad del grupo y sus labores se limitaban a contabilización y emisión de facturas, confección y presentación de declaraciones fiscales y trato con entidades financieras.

En este contexto, el TS debía dilucidar si concurre actividad económica con la acreditación de contar para su gestión y ordenación con, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa; o si, por el contrario, este requisito es de naturaleza más sustantiva y puede no cumplirse cuando el empleado no tiene suficiente carga de trabajo atendiendo a su volumen o complejidad, y los requisitos expresamente contemplados en la ley son mínimos pero deben complementarse con la justificación económica.

Ante esta situación, el Alto Tribunal establece que para entender cumplido el requisito de actividad económica de arrendamiento a los efectos de aplicar la reducción del ISD, basta con acreditar la contratación del empleado a jornada completa sin ser necesaria su justificación desde el punto de vista económico.

En este sentido, la TS reprocha en primer lugar la actuación de la Administración, que con carácter previo a la sucesión *mortis causa* no había cuestionado el desarrollo de actividad económica por la entidad a efectos fiscales, y razona que las interpretaciones jurisprudenciales realizadas en relación con otros impuestos (como el IS) no se pueden trasladar de forma automática y procede realizar una interpretación finalista específica al efecto del ISD, ya que, lo que busca la norma y el derecho comunitario¹ en última medida es facilitar la transmisión de empresas familiares, la continuidad de estas y evitar liquidaciones innecesarias.

Con base en dicha interpretación finalista, el TS concluye que la exigencia de un requisito adicional a los establecidos en la Ley del IRPF – la justificación económica de la necesidad del trabajador – implicaría introducir incertidumbre e inseguridad jurídica, siendo que los requisitos legalmente tasados (empleado con contrato laboral a jornada completa) son suficientes para considerar al arrendamiento inmobiliario como actividad económica.

Finalmente, el TS advierte que lo que parece desprenderse de la fundamentación de Administración es que la contratación del empleado es “ficticia” y no efectiva, lo que debería haberse regularizado como una situación de simulación, siguiendo en su caso el correspondiente cauce legal, lo que será determinante para las futuras comprobaciones del cumplimiento de este requisito.

¹ Recomendación 94/1069/CE de la Comisión de 7 de diciembre de 1994, que recomienda a los Estados Miembros garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado en la sucesión y la donación.

Por todo ello, el TS estima el recurso y fija como doctrina casacional que, para aplicar la reducción por empresa familiar en el ISD en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en la Ley del IRPF, sin que se precise justificar la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa desde un punto de vista económico.

La transmisión *mortis causa* de los bienes y derechos que conforman un *trust* debe incluirse en la base imponible del ISD

José Suárez y Elena Pastor | Socio y abogada

› Resolución del TEAC de 30 de mayo de 2025 (R.G. 5163/2024)

El TEAC se pronuncia sobre si los bienes y derechos que conforman un *trust* deben tenerse en cuenta o no como mayor base imponible del ISD en una transmisión *mortis causa*.

Para responder a la anterior cuestión resulta conveniente señalar, en primer lugar, que el *trust* es una figura propia del derecho anglosajón que muchos estados regidos por el llamado Derecho continental -entre ellos, España- no han reconocido bajo sus respectivos ordenamientos jurídicos. Esto implica que, a efectos civiles y, por ende, tributarios españoles, los *trusts* se tienen por inexistentes, lo cual implica que las operaciones se entienden realizadas entre los miembros del *trust*, atendiendo a las normas reguladoras del mismo, pues se trata de una materia esencialmente casuística.

Así, cabe mencionar que en los *trusts* participan los siguientes miembros: (i) el *grantor* o *settlor*, quien es titular de los bienes y derechos aportados al *trust*; (ii) el *trustee*, quien se encarga de administrar el *trust* durante la vigencia del mismo; y (iii) el beneficiario, quien, en principio, recibe el patrimonio del *trust* a medida que se cumplen las disposiciones del mismo o en el momento de su liquidación (siempre que el mismo sea irrevocable, puesto que en caso de ser revocable, los bienes volverían a ser titularidad del *grantor*).

En la medida en que dicha figura anglosajona se tiene por inexistente a efectos tributarios españoles, la titularidad de los bienes que integran el mismo se atribuye dependiendo de si el *grantor* ha perdido la titularidad de los bienes en todo caso o si, por el contrario, la regulación concreta del *trust* le permite recuperarlos total o parcialmente. En caso de que la pérdida sea definitiva, se entenderá, a efectos fiscales españoles, que los bienes son titularidad del beneficiario, mientras que, si el *settlor* puede recuperar la titularidad, se considera que los bienes son de su propiedad.

En el caso analizado por el TEAC, el *trust* se había constituido con el fin de transmitir determinados bienes constitutivos de una herencia. Asimismo, aunque no se especifica en la propia Resolución, entendemos que el *trust* era revocable, puesto que dicho tribunal entiende que la transmisión lucrativa -y, por tanto, el hecho imponible del impuesto- se produce con el fallecimiento del *grantor* y no con la constitución del *trust* -lo cual devengaría el ISD, pero en su vertiente del Impuesto sobre Donaciones.

La contribuyente, residente fiscal en España, mantiene que, debido a que los *trusts* no se reconocen en el ordenamiento jurídico español, no puede tenerse en cuenta un impuesto sobre dicha figura jurídica para determinar la base imponible de una sucesión.

Por otro lado, el TEAC sostiene que, precisamente debido a que los *trusts* se tienen por inexistentes a efectos fiscales españoles, debe entenderse que las transacciones cuyo objeto son los bienes integrados en el *trust* se llevan a cabo entre los distintos miembros del mismo. Consecuencia directa de la posición del TEAC es que la transmisión de los bienes y derechos del *trust* al beneficiario con motivo del fallecimiento del *grantor*, suponga, a efectos tributarios españoles, que ha habido una transmisión *mortis causa* entre el *grantor* y el beneficiario, lo cual constituye uno de los hechos imponibles del ISD.

Debe hacerse hincapié en el hecho de que el análisis debe ser casuístico, puesto que, en este caso, el devengo del ISD, en su vertiente *mortis causa*, tuvo lugar debido a que el *settlor* no perdía la titularidad de los bienes hasta su fallecimiento, puesto que, en caso contrario, somos de la opinión de que se debería haber devengado el ISD en su vertiente de transmisión inter vivos en el momento de la constitución del mismo (siempre que la recurrente fuera residente fiscal en España en dicho momento -por obligación personal- o en caso de que alguno de los bienes o derechos contenidos en el *trust* estuvieran localizados en territorio español -por obligación real).

En este mismo sentido se había pronunciado ya la DGT en su [contestación a la consulta vinculante V2033-22](#). Con esta Resolución, el TEAC refuerza la posición administrativa sobre el tratamiento jurídico y tributario de esta figura ajena a nuestro ordenamiento jurídico, así como de las transacciones jurídicas en las que intermedia, brindando una mayor seguridad jurídica en un escenario cada vez más internacional en el que este tipo de instrumentos son cada vez más empleados como herramienta de planificación sucesoria transfronteriza.

El hecho de presentar la declaración/autoliquidación tributaria del ISD no equivale a aceptar tácitamente la herencia

Ángel Gil e Isabel Solís | Abogados

› Resolución del TEAC de 30 de mayo de 2025 (R.G. 02286/2022)

El TEAC resuelve una controversia en materia de sucesiones en la que se discutía, por un lado, si la simple presentación de la declaración del ISD constituye un acto de aceptación tácita de la herencia y, por otro, cómo debe computarse el plazo de prescripción en los supuestos de *ius transmissionis*.

El supuesto de hecho resuelto por el TEAC parte del fallecimiento de una persona (hija) en enero de 2017, quien había designado como heredera a su madre. Un año más tarde, en enero de 2018, falleció la madre sin haber aceptado ni repudiado la herencia de su hija, si bien había presentado la declaración del ISD correspondiente. La madre había instituido como herederos a sus dos hijos, uno de los cuales acabó aceptando tanto la herencia de su madre como la de su hermana.

En el año 2021, la Administración autonómica inició un procedimiento de comprobación limitada que concluyó con la notificación de la correspondiente liquidación provisional por el concepto tributario ISD devengado a raíz del fallecimiento de la hija, considerando sujeto pasivo a su hermano, en aplicación del artículo 1006 del Código Civil (*ius transmissionis*). La controversia giraba, principalmente, en torno a las siguientes dos cuestiones:

- i) La determinación del verdadero sujeto pasivo del ISD, dado que la heredera inicialmente llamada, es decir, la madre, falleció sin aceptar ni repudiar la herencia; y
- ii) la fecha de inicio del plazo de prescripción de la facultad de la Administración para liquidar el impuesto en dicho supuesto de *ius transmissionis*.

El contribuyente alegó que la herencia había sido aceptada tácitamente por su madre, tanto por la presentación de la autoliquidación/declaración como por la gestión de determinados bienes titularidad de su hija fallecida, y que, en cualquier caso, la facultad de la Administración para liquidar había prescrito.

El TEAC, en línea con la jurisprudencia del TS ([Sentencia del TS de 11 de septiembre de 2013, ECLI:ES:TS:2013:5269](#)), recuerda que la presentación de la autoliquidación del ISD constituye un acto debido de carácter tributario y no implica, por sí sola, la aceptación tácita de la herencia, salvo que se acompañe de actos inequívocos que demuestren la voluntad de hacerla propia. En este caso, al no concurrir tales actos, el derecho a aceptar o repudiar la herencia de la hija se transmitió íntegramente a los herederos de la madre, en este caso su hijo y hermano de la hija fallecida.

En cuanto al cómputo del plazo de prescripción, el Tribunal se remite a la doctrina del TS ([Sentencia del TS de 23 de abril de 2024, ECLI:ES:TS:2024:2437](#)), que establece que el *dies a quo* en los supuestos de *ius transmissionis* se sitúa en la fecha de fallecimiento del heredero transmitente, la madre en el supuesto de la resolución objeto de análisis, y no en la del causante originario.

En consecuencia, el TEAC desestima la reclamación económico-administrativa y confirma la liquidación practicada, sentando dos conclusiones relevantes: (i) la presentación de la declaración o autoliquidación del ISD no equivale a la aceptación tácita de la herencia, y (ii) en supuestos de *ius transmissionis*, el plazo de prescripción se inicia con el fallecimiento del heredero transmitente.

Determinación del régimen jurídico-tributario en la transmisión por legado de derechos reales sobre acciones de una entidad francesa, si el causante y el legatario son residentes fiscales en territorio español

Antonio Ruiz y Ricard Pérez | Counsel y abogado

› Consulta de la Dirección General de Tributos Vo662-25, de 14 de abril de 2025

La DGT analiza en su contestación un supuesto de sucesión transfronteriza hispano-francesa en el que la consultante, con residencia fiscal en España, adquiere la condición de legataria en la herencia de su cónyuge, quien ostentaba igualmente la residencia fiscal española al momento del fallecimiento.

El supuesto objeto de análisis presenta la particularidad de que la consultante adquiere por legado dos derechos reales distintos sobre acciones de una entidad francesa: (i) el usufructo vitalicio sobre una parte de las acciones respecto de las cuales el causante ostentaba la plena propiedad; y (ii) el usufructo temporal sometido a condición suspensiva sobre otra parte de las acciones de las que el causante era únicamente nudo propietario, correspondiendo el usufructo vitalicio de estas últimas a la madre del causante.

La cuestión central planteada se circunscribe a determinar la sujeción de dichas adquisiciones al ISD español y, en su caso, establecer el momento del devengo y los criterios de valoración aplicables conforme a la Ley del ISD.

La DGT reitera que el ISD se exige en todo el territorio español a los sujetos pasivos residentes por obligación personal, con independencia de la ubicación territorial de los bienes objeto de transmisión *mortis causa*, salvo disposición contraria establecida en tratado internacional aplicable.

En el presente supuesto, dado que existe el Convenio de 8 de enero de 1963 entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias, la DGT determina que debe atenderse preferentemente a sus disposiciones para delimitar las potestades tributarias respectivas. Conforme al artículo 34 del CDI, la tributación de bienes incorpóreos —categoría en la que se incluyen expresamente las acciones y valores mobiliarios— se atribuye en exclusiva al Estado de residencia del causante, esto es, España. En consecuencia, tanto el devengo como la valoración de los bienes legados deberán determinarse conforme a lo establecido en la Ley del ISD.

Respecto del usufructo temporal sujeto a condición suspensiva, la DGT precisa que no procede su inclusión en la base imponible del ISD en el momento del fallecimiento del causante, toda vez que dicho derecho real se encuentra condicionado suspensivamente. Por tanto, el devengo del ISD se producirá en el momento del cumplimiento de la referida condición. El valor del usufructo temporal condicionado se determinará en el momento de su devengo efectivo —esto es, al fallecimiento de la actual usufructuaria vitalicia— aplicando los criterios de valoración establecidos en el artículo 26 de la Ley del ISD.

La DGT confirma la no sujeción a la cuota gradual de AJD de la subrogación del adquirente en la posición del vendedor hipotecante en el marco de una compraventa inmobiliaria

José Ramón Vizcaíno y Paulino González-Fierro | Socio y abogado

› Consulta de la Dirección General de Tributos V0745-25, de 28 de abril de 2025

En esta consulta, la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos se pronuncia acerca de la sujeción a AJD de la subrogación del comprador de un inmueble en la posición del vendedor hipotecante.

En concreto, el supuesto analizado se refiere a una compraventa de un centro comercial en la que el comprador, como pago de parte del precio acordado por la compraventa, se subroga en la posición deudora del vendedor en un préstamo garantizado con hipoteca sobre el inmueble que es objeto de transmisión. El consultante cuestiona acerca de la potencial sujeción a AJD de la subrogación en la posición del vendedor en el préstamo hipotecario, particularmente, a la luz de la doctrina del TS, fijada en su [Sentencia de 20 de mayo de 2020, ECLI:ES:TS:2020:1103](#).

Recordemos que, en la citada sentencia, el Alto Tribunal concluyó que la escritura que documenta la liberación de un codeudor en un préstamo hipotecario, derivada de la extinción de un condominio, reúne los requisitos legales exigidos para su tributación por AJD. Por tanto, se cuestiona si esa doctrina es igualmente aplicable en una compraventa de inmuebles en la que, como consecuencia de los pactos alcanzados por las partes, el comprador se subroga en la posición del vendedor hipotecante, liberando a este último de su condición de deudor en el préstamo hipotecario.

Pues bien, a juicio de esta Subdirección General, en los casos en los que, como consecuencia de la transmisión de la titularidad de un inmueble, el adquirente se subroga en el préstamo hipotecario del transmitente, se produce una novación subjetiva que no afecta a la hipoteca.

El hecho de que la hipoteca permanezca inalterada supone, a juicio de esta Subdirección, que no se produzca el hecho imponible que daría lugar a la aplicación de la cuota gradual de AJD. La clave radica en que la operación no genera una inscripción distinta de la correspondiente a la transmisión del inmueble. Es decir, el cambio de titularidad del inmueble hipotecado es la única operación inscribible.

En consecuencia, la Subdirección considera que no existe identidad entre los hechos y circunstancias del caso planteado y el analizado en la sentencia del TS mencionada, en la que, recordemos, se analizaba la liberación de codeudores y la redistribución de la carga hipotecaria derivada de la extinción de un condominio. En la compraventa analizada en esta consulta, no se hay liberación de codeudores y redistribución automática de la carga hipotecaria, sino una mera novación subjetiva que no tiene acceso al registro.

Por todo ello, esta Subdirección General confirma que la subrogación del adquirente en la posición del vendedor hipotecante en el marco de una compraventa inmobiliaria no está sujeta a la cuota gradual de AJD.

PROCEDIMIENTO

La calificación tributaria como institución para regularizar los rendimientos percibidos de una sociedad interpuesta para el ejercicio de una actividad económica

Alejandro García-Jalón | Abogado

- › Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:2415) y de 4 de junio de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:2772)

Las sentencias dictadas por el Alto Tribunal que son objeto de comentario tienen como contexto los mismos hechos y versan sobre la no intercambiabilidad de las cláusulas antiabuso reguladas en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT (calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación, respectivamente).

El recurrente, quien realizaba una actividad económica cuyos rendimientos se determinaban conforme al método de estimación objetiva del IRPF, constituyó una sociedad en el año 2013 para la realización de una actividad profesional adicional: el comercio al por mayor de aparatos electrónicos. La sociedad carecía de estructura personal y material para el desarrollo de la actividad económica. Los medios (furgoneta, herramientas, equipos informáticos, etc.) los aportaba el recurrente. Durante los años 2013 a 2016, la persona física percibió de la sociedad una remuneración por la que tributó en el IRPF como rendimiento del trabajo. La ausencia de medios para el ejercicio de la actividad económica, unida a una división artificiosa de la actividad del recurrente en favor de la sociedad y de su cónyuge (realizada con la intención de no superar los límites que impiden la aplicación del método de estimación objetiva), llevó a la Administración tributaria a regularizar la situación tributaria de la persona física recurrente. En concreto, se recalificaron los rendimientos del trabajo pagados al socio atribuyéndoles la naturaleza de rendimientos de actividad económica, pues provenían de la ordenación por cuenta del contribuyente de sus propios medios materiales y de su trabajo personal. La recalificación de los ingresos implicó la exclusión del método de estimación objetiva ya que la actividad de comercio al por mayor no es susceptible de acogerse a este método de determinación del rendimiento. Como consecuencia, se emitieron los correspondientes Acuerdos de liquidación en concepto del IRPF y del IVA, impuesto este último en el que también se había empleado el método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible.

El TS ratifica la procedencia de la institución de la calificación tributaria para la práctica de las regularizaciones que se encuentran en el origen del procedimiento. Siguiendo los pronunciamientos emitidos en las instancias anteriores, el Alto Tribunal ampara su postura en la inexistencia de una relación de dependencia y ajenidad entre la sociedad y el recurrente, circunstancia que impide que los ingresos sean calificados como rendimientos del trabajo y que obliga a que se les atribuya la naturaleza de rendimientos de actividades económicas. De esta forma, los pronunciamientos obvian por completo el aspecto subjetivo -la finalidad- de la constitución de la sociedad, pudiendo haber sido este factor determinante para apreciar simulación.

El Magistrado D. Francisco José Navarro Sanchis, emite un voto particular, al que se adhiere el Magistrado D. Miguel de los Santos Gandarillas, discrepante de la resolución adoptada por la mayoría de la Sección. A su juicio, la regularización debió producirse a través de la institución de la simulación tributaria, en tanto que la interposición de sociedades para el ejercicio de una actividad económica ha sido considerada como el paradigma de la simulación en multitud de pronunciamientos previos. Además, se incide en que, en los acuerdos de liquidación, se hace referencia constante a la existencia de simulación para, después, practicar la regularización a través de la institución de la calificación tributaria. También achacan que la propia Abogacía del Estado, en su escrito de oposición al recurso de casación, toma como punto de partida que la conducta del contribuyente al interponer la sociedad fue simulada. En consecuencia, los Magistrados discrepantes entienden que los recursos de casación debieron haber sido acogidos, y los acuerdos de liquidación declarados nulos por haberse practicado la

regularización a través de una cláusula antiabuso improcedente, vulnerando la doctrina de la no intercambiabilidad de los mecanismos generales antielusión.

Obviando la inseguridad jurídica que afloran estos pronunciamientos en lo que se refiere a la institución antiabuso procedente para regularizar supuestos de interposición de sociedades, cabe detenerse en un escalón previo que parece pasado por alto por nuestra jurisprudencia y que puede tener especial relevancia en lo que a las consecuencias de los defectos de motivación se refieren. Nos referimos al fundamento que respalda la doctrina de la no intercambiabilidad en aquellas situaciones en las que se discute si el mecanismo idóneo es la calificación tributaria o la simulación.

No se discute que, si el legislador ha regulado tres instituciones distintas para tres supuestos distintos y específicos, es competencia de la Administración Tributaria acertar y regularizar a través de la figura adecuada. Sin embargo, ¿qué razón justifica que el empleo de la institución antielusión inadecuada comporte per se un supuesto de nulidad de pleno derecho? En este sentido, parece haberse aceptado sin discusión que el uso de una cláusula antiabuso errónea constituye un defecto procedimental que implica la nulidad radical de la liquidación tributaria. Sin embargo, no se ha profundizado en su porqué. A nuestro parecer, en el caso del conflicto en la aplicación de la norma, la razón parece evidente: este tipo de procedimiento exige un trámite procedimental adicional para practicar la regularización, el informe favorable de la Comisión consultiva. Sin embargo, las regularizaciones por calificación tributaria o simulación únicamente se diferencian en dos aspectos: (i) la identificación de la institución empleada, y (ii) la obligación de que, en los casos de simulación, quede acreditada la finalidad real perseguida con el negocio o conjunto de negocios simulado. De esta forma, una conclusión lógica y razonable sería aquella que defendiera que el defecto de motivación es el que procura la nulidad radical, abriéndose una controversia acerca de si los vicios de falta de motivación (que la jurisprudencia siempre los ha tildado como vicios formales subsanables mediante una retroacción de actuaciones) se tratan de defectos de fondo que no pueden ser corregidos *a posteriori* por la Administración Tributaria.

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 -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-

Ángel Gil y Cristina Carreras | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:2601)

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si el *dies ad quem* del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha; o, por el contrario, atendiendo al tenor literal de la norma reglamentaria aplicable, tales intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo legalmente establecido para formular alegaciones al acta suscrita.

El órgano judicial de instancia -AN- estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad recurrente en lo que respecta a esta concreta cuestión de la liquidación de intereses, eliminando 46 días del período de su cálculo al considerar, dicho órgano judicial, que los intereses se debían calcular hasta la fecha de finalización del plazo establecido para formular alegaciones y no hasta la fecha en que se dicta la liquidación definitiva, como había hecho la Administración.

En este contexto, el escrito de interposición del recurso de casación, elaborado por el Abogado del Estado, abunda en razones jurídicas que le llevan a considerar que el art. 191.2 RGAT, interpretado sistemáticamente, en relación con el art. 26.3 LGT, debe conducir a la solución contraria a la adoptada en la sentencia de instancia que se recurre, con consiguiente estimación del recurso de casación.

A este respecto, el Abogado del Estado indica que el art. 191.2 RGAT no regula la liquidación de los intereses de demora en el acuerdo de liquidación, sino que indica cómo tienen que reflejarse en las propuestas de liquidación contenidas en las actas los intereses de demora, dado que en ese momento aún no se conoce el momento en el que se dictará la liquidación correspondiente. Es decir, lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 191 RGAT, relativo a la forma de liquidar intereses en las propuestas de liquidación, no excluye la aplicación del apartado 1, referente a la forma de liquidar los intereses en las liquidaciones, actos resolutorios del procedimiento y posteriores en el tiempo, sino que lo complementa.

A este respecto, el TS considera acertada la posición de la Administración del Estado, entendiendo que: a) la dicción literal del art. 26.3 LGT no deja lugar a dudas sobre el alcance temporal de la exigencia de intereses de demora; b) además de que tal interpretación literal comprometería el principio de jerarquía normativa, el precepto debe ser interpretado en relación con el propio apartado 1 del art. 191 RGAT; y c) parece razonable la tesis esgrimida en el recurso de casación de que la exégesis literal del art. 191.2, para las actas suscritas en disconformidad, conllevaría un trato desigual -en contra del que suscribe el acta en conformidad-, para una misma cuota tributaria, según la forma del acta. Del mismo modo, carecería de explicación lógica el trato diferente, para una misma obligación principal, según proviniera de un procedimiento de inspección -donde rige la regla del art. 191.2 LGT- o de un procedimiento de gestión -donde no existe norma específica-.

En conclusión, el Alto Tribunal sienta como doctrina jurisprudencial la siguiente:

- 1) El día final o *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 -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado tributario hasta esa fecha.
- 2) La previsión reglamentaria prevista en el art. 191.2, último párrafo, del RGAT debe interpretarse, en armonía con lo establecido en el art. 26.3 LGT y con el art. 191.1 del reglamento citado, en el sentido de que el cálculo de intereses que en ese apartado se prevén se refiere a los devengados hasta la fecha del acta, sin impedir que en la liquidación final se incorporen los devengados desde el acta hasta la fecha en que se produzca la liquidación tributaria que deriva de aquella.

Efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional 15ª de la Ley del IS

Diego Marín-Barnuevo Fabo y Ricard Pérez i Mafé | Of Counsel y abogado

- › Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2025 (ECLI:ES:AN:2025:2329)

En la sentencia comentada se analizan los efectos jurídicos de la Sentencia del TC de 18 de enero 2024 por la que se declaró inconstitucional el apartado 1 de la Disposición Adicional 15ª de la Ley del IS por la que se restringía el límite para la deducibilidad de las bases imponible negativas de conformidad con los artículos 26 y 67 de dicha Ley al 50% y al 25% para sujetos con cifras netas de negocio superiores a 20 y 60 millones, respectivamente.

En el supuesto concreto, el contribuyente alega que, por culpa de dichos límites, no pudo minorar su base imponible del IS hasta los límites anteriormente establecidos. En consecuencia, solicita la anulación de la resolución del TEAC recurrida y de los actos administrativos de los que trae causa. Asimismo, solicita la rectificación de la autoliquidación del IS.

Ante la primera pretensión del demandante y la reciente sentencia del TC, la Abogacía del Estado decidió allanarse y, en consecuencia, se dictó sentencia estimatoria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 de la LJCA.

En relación con la segunda pretensión, la AN fundamenta su estimación basándose en su sentencia de 24 de junio de 2024, así como en la del Tribunal Supremo núm. 339/2024, de 28 de febrero de 2024, en las que se reconoce que

la declaración de inconstitucionalidad conlleva efectos prospectivos y retrospectivos. Los primeros por vincular las decisiones de los tribunales, en tanto que no podrán aplicar dicha norma para resolver futuros litigios; y los segundos por la eficacia *ex tunc* de la nulidad, que justifica que los actos administrativos dictados al amparo de la norma no tengan sustento en el ordenamiento jurídico.

Así, concluye la AN que deben repararse todos los efectos producidos en aplicación de la norma inconstitucional, y que resulta entonces imperativa la estimación de ambas pretensiones, tanto la de anulación como la de restablecimiento de la situación jurídica individualizada. Todo ello, sin perjuicio de las eventuales correcciones adicionales que puedan derivarse de la declaración de inconstitucionalidad y de los principios de íntegra regularización y buena administración, únicamente limitados por la retroactividad media de la inconstitucionalidad predicada por el Fundamento Jurídico 4º de la Sentencia del TC.

La falta de justificación de un gasto deducido será sancionable si la Administración motiva la culpabilidad del infractor, sin que el infractor pueda exculparse por haber actuado en virtud de una interpretación razonable de la norma

Diego Marín-Barnuevo y Maddalen Aguirre | Of Counsel y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:2016)

La Sentencia resuelve el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la AN que confirmó las sanciones tributarias por la deducción de gastos en el IS que, en el momento de la comprobación, no fueron oportunamente acreditados. La recurrente pretendía la anulación de la sanción por considerar que la existencia de una interpretación razonable de la norma impedía la imposición de sanción, en los términos previstos en el artículo 179.2.d) LGT, mientras que la Administración sostenía que las sanciones estaban justificadas por la falta de acreditación de los gastos deducidos.

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistía en: «*determinar -interpretando el artículo 14.1.e) TRLIS-, si solo cabe entender que un gasto es deducible y no constituye una liberalidad por tratarse de un bien o servicio que está correlacionado con los ingresos y se realiza para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios, solo cuando existe un contrato entre el adquirente y el prestador del servicio, o puede entenderse cumplido el requisito aun sin contrato entre ambos, si la prestación del servicio es consecuencia de la relación contractual celebrada por un tercero y el prestador del servicio en los casos en que el servicio prestado beneficie directamente a quien que se deduce el gasto y paga el servicio recibido*».

Para resolver la cuestión planteada, el TS realiza una importante distinción entre dos supuestos: (i) cuando existe un conflicto interpretativo sobre normas jurídicas, en cuyo caso puede aplicarse el artículo 179.2.d) LGT; y (ii) cuando el problema radica en la falta de prueba de hechos necesarios para la deducibilidad del gasto, que no permite invocar esa causa de exoneración de la culpabilidad. Así, el TS reitera que la Administración debe acreditar la culpabilidad del contribuyente para enervar la presunción de inocencia, pero circunscribe la posibilidad de invocar la interpretación razonable a aquellos supuestos en los que exista una controversia normativa, excluyendo su aplicación en controversias de índole probatoria.

En el caso enjuiciado la sanción se fundamentaba en que los gastos controvertidos no fueron adecuadamente justificados por la entidad recurrente, por lo que se trataba de un problema probatorio y no interpretativo, por lo que no resultaba de aplicación la exclusión de culpabilidad del art. 179.2.d) LGT.

Por todo lo expuesto, las consecuencias directas de la doctrina establecida son las siguientes:

- Delimitación clara del ámbito de aplicación del artículo 179.2.d) LGT. La interpretación razonable de la norma solamente operará cuando exista un conflicto hermenéutico sobre normas jurídicas, no cuando concurren deficiencias probatorias.

- Refuerzo de la carga probatoria del contribuyente. Se consolida lo dispuesto en el artículo 105 LGT, estableciendo que quien pretenda deducir un gasto deberá acreditar su realización, sin que la falta de prueba pueda ampararse en interpretaciones normativas.
- Mantenimiento de garantías procesales. La Administración permanece obligada a probar y motivar la existencia del elemento objetivo y subjetivo del tipo, motivando adecuadamente la apreciación de la culpabilidad del obligado tributario.

Procede la anulación -que no la nulidad radical- en caso de actuaciones seguidas por los órganos correspondientes al domicilio del obligado tributario determinado de conformidad con un acuerdo de cambio de domicilio fiscal, cuando posteriormente se declare la anulación de dicho acuerdo por apreciarse una insuficiencia probatoria

Javier Povo y Alejandro Irache | Socio y abogado

› Resolución TEAC de 22 de mayo de 2025. (R.G. 7313/2024)

La reciente Resolución del TEAC se ha pronunciado sobre los efectos que produce la anulación de un acuerdo de rectificación de oficio del domicilio fiscal del obligado tributario inspeccionado cuando las actuaciones instructoras de comprobación se realizaron al amparo de dicho acuerdo y posteriormente es anulado en la vía revisora por insuficiencia probatoria.

El supuesto de hecho analizado por el Tribunal se circunscribe a la adquisición por parte de un obligado tributario, junto con su cónyuge a principios del año 2012, de una vivienda en Madrid. A partir de ese período, el contribuyente consignó en sus declaraciones del IRPF y del IP esta nueva vivienda como su domicilio fiscal. Esto es, declaró su domicilio en Madrid y no en Galicia. Todo ello, presumimos, a la vista del cumplimiento de determinados requisitos establecidos en la normativa tributaria sobre la determinación de residencia de la persona física.

En fecha 2 de noviembre de 2017, los órganos de aplicación de los tributos de la Administración tributaria iniciaron un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal que culminó con un acto administrativo que fijó el domicilio fiscal del contribuyente en Galicia, pero con efectos retroactivos. Para ello, el órgano instructor se basó en diversos indicios como el domicilio consignado en escrituras públicas, el lugar de obtención de los rendimientos del trabajo, los consumos de electricidad y agua, así como en la ubicación de cuentas bancarias y asistencia sanitaria.

Frente a este acuerdo dictado por la Administración, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC que confirmó inicialmente la procedencia de la rectificación del domicilio fiscal acordado por la AEAT para situarlo en Galicia. Sin embargo, el obligado tributario interpuso recurso contencioso-administrativo ante la AN, para impugnar la resolución.

Estando pendiente la resolución de este recurso, los órganos de aplicación de los tributos de la Administración tributaria -de Galicia- iniciaron actuaciones inspectoras relativas al IRPF e IP de los ejercicios 2016 a 2019, que culminaron con la notificación de sendas liquidaciones tributarias derivadas de las actas previamente suscritas en conformidad, así como con la notificación de los acuerdos de imposición de sanción. Estas liquidaciones fueron impugnadas por el contribuyente, alegando que el presupuesto de hecho sobre el que se asentaba la regularización era improcedente (el cambio de domicilio).

Con posterioridad, la AN, estimó el recurso interpuesto por el contribuyente frente al acuerdo de cambio de domicilio y, por tanto, anuló tanto la resolución del TEAC como la de la propia Administración. Ello por cuanto que no puede pervivir en Derecho una liquidación tributaria si decae el presupuesto de hecho de partida y que determina la norma aplicable.

La sentencia señaló que el acuerdo impugnado enumeraba una serie de hechos pero *“sin mayor razonamiento acerca de la valoración de tales hechos o indicios, concluye situando el domicilio fiscal en Padrón”*. La AN concluyó que *“aportada*

justificación razonable del cambio de domicilio por parte del contribuyente, es carga de la Administración justificar que dicho cambio no se acomoda a la realidad". Pues bien, tras analizar los diversos indicios sobre los que se suscita el acto impugnado, el Tribunal concluyó que *"los indicios manejados por la Administración para desvirtuar la declaración del demandante en punto a su domicilio fiscal no tienen por sí mismos la fuerza de convicción necesaria"*.

En este sentido, el TEAR de Galicia, conocedor de esta sentencia anulatoria, estimó la reclamación económico-administrativa anulando los acuerdos de liquidación y sanción, pero declarando *"la nulidad de los actos objeto de reclamación, al haber sido dictados por un órgano manifiestamente incompetente por razón del territorio"*. Frente a esta resolución del TEAR de Galicia la Administración interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que da lugar a la presente doctrina del TEAC. El propósito de la Administración era que se concluyera que no concurría tal supuesto de nulidad radical, a pesar de la incompetencia del órgano instructor.

Así, la controversia jurídica pivota en determinar cuándo concurre la causa de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1.b) LGT por incompetencia manifiesta territorial. En este sentido, la jurisprudencia establece que la incompetencia manifiesta *"ha de ser ostensible, clara, patente, notoria, palpable, apreciable sin esfuerzo"* y *"se exige también que la incompetencia sea grave"*.

Habida cuenta lo expuesto, señala el TEAC que los supuestos de nulidad de pleno derecho deben interpretarse de forma restrictiva, siendo *"tasados"* los motivos de nulidad y requiriendo *"interpretación estricta"*. En estos términos, la nulidad de pleno derecho por incompetencia manifiesta territorial acontece, a su juicio, cuando el órgano carece *"de manera evidente, patente y clara"* del *"presupuesto fáctico atributivo de competencia territorial, debiendo apreciarse "sin necesidad de realizar ningún esfuerzo dialéctico ni una prolija tarea de interpretación"*.

En estos términos, el TEAC aplica la doctrina del TS sobre la *"apariencia jurídica"* que establece que no existe incompetencia manifiesta cuando las liquidaciones *"no fueron dictadas por órgano que, en aquel momento, fuera manifiestamente incompetente, porque tenía una apariencia jurídica que servía de cobertura"*. En los casos en los que *"el órgano de inspección actúa de conformidad con una base jurídica que le atribuye competencia al tiempo del inicio del procedimiento, la posterior anulación de tal base jurídica de forma sobrevenida no supondrá la nulidad por incompetencia manifiesta"*.

Cuando el pronunciamiento estimatorio se produce *"simplemente como consecuencia de la distribución de la carga probatoria"* con afirmaciones como que *"los indicios manejados por la Administración no tienen por sí mismos la fuerza de convicción necesaria"*, se evidencia que *"la incompetencia del órgano actuante en ningún caso sería manifiesta sino que, más bien, sería discutible desde el punto de vista jurídico y fáctico"*. Asimismo, la determinación del domicilio fiscal *"exige el análisis de un conjunto de indicios por lo que, por definición, la misma requiere de un profuso estudio en el que la competencia territorial o la falta de la misma no suele ser ostensible ni manifiesta sino que tal conclusión sólo es posible alcanzarla tras la realización de un análisis normativo, interpretativo e intelectual"*.

El TEAC concluye que las actuaciones tramitadas por un órgano de la Administración tributaria conforme a la competencia territorial atribuida por un previo acuerdo de comprobación del domicilio fiscal no incurren en nulidad de pleno derecho del artículo 217.1.b) LGT cuando posteriormente se determine la anulación por insuficiencia probatoria del acuerdo atributivo de competencia territorial. Con esta resolución se unifica criterio sobre una cuestión de gran trascendencia práctica, estableciendo límites *"claros"* entre la anulabilidad y la nulidad de pleno derecho en supuestos de pérdida sobrevenida de competencia territorial y seguramente acotando mucho la aplicación práctica del supuesto de nulidad mencionado.

FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

La AN concluye que no procede la devolución del tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos en la medida en que quede acreditado que lo repercutieron a sus clientes

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 2025 (ECLI:ES:AN:2025:2953)

Como consecuencia de que el TJUE declarara que el tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos (el “IH”) resulta contrario a Derecho comunitario, el TS en sentencia de 20 de septiembre de 2024 – y reiterada en sentencias de fecha posterior – sentó doctrina en el sentido de que los sujetos que hubiesen soportado jurídicamente la repercusión del IH tienen legitimación activa para solicitar a la Administración tributaria la devolución del impuesto indebido. No obstante, según el TS, el reintegro de las cuotas del IH soportadas podrá denegarse en aquellos casos en los que la Administración tributaria pruebe que aquéllas fueron objeto de subsiguiente repercusión económica.

En dicho contexto, en el caso objeto de esta Sentencia, la AN ha abordado la procedencia o no de la devolución de las cuotas del impuesto, soportadas por el recurrente por los períodos comprendidos entre enero de 2017 y diciembre de 2018, analizando si dichas cuotas fueron objeto de repercusión económica por parte del recurrente.

La AN aborda el análisis desde la perspectiva de las pruebas directas, los indicios y los elementos de respaldo para alcanzar así una solución respecto del tema *probandum*.

Así las cosas, en el caso analizado, la AN considera que ha quedado probado, a través de las facturas y otra documentación que forman parte del expediente, que en sede de la recurrente se neutralizaron los efectos negativos del tipo impositivo autonómico del IH en su patrimonio como consecuencia de la repercusión del impuesto – al no haber aportado esta prueba en contrario –.

Consecuentemente, la AN, de un análisis de las pruebas concurrentes, deniega la devolución de los importes solicitados por la recurrente, al concluir que, de acogerse la demanda, se produciría el enriquecimiento injusto de ésta, al haber quedado acreditado el hecho objeto de demostración del traslado de la carga económica del tramo autonómico del IH.

El tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos establecido en el artículo 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, resulta contrario al ordenamiento jurídico comunitario por contravenir la Directiva de productos energéticos y electricidad

Marta Núñez y Pilar Martí | Socia y abogada

› Resolución TEAC de 27 de marzo de 2025 (R.G:04491/2021)

El TEAC analiza, en materia de fiscalidad energética, si el tipo autonómico del IH establecido en el artículo 50.ter de la Ley de Impuestos Especiales, resulta contrario al ordenamiento jurídico comunitario por contravenir la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (“**Directiva de productos energéticos y electricidad**”).

En el caso objeto de análisis, la entidad reclamante solicita la devolución de las cuotas soportadas por repercusión directa del tipo autonómico del IH, argumentando que dicho tipo, establecido en el artículo 50.ter de la Ley de Impuestos Especiales, resulta contrario al ordenamiento jurídico comunitario por contravenir la Directiva de productos energéticos y electricidad.

El fundamento jurídico principal de la resolución del TEAC se basa en la sentencia del TJUE de 30 de mayo de 2024, *DISA*, C-743/2022, en la que se analiza si es contrario al derecho de la Unión Europea el hecho de que una disposición nacional permita a las comunidades autónomas fijar un tipo autonómico del IH, de manera adicional al tipo nacional.

En cuanto a la legitimación para solicitar y obtener la devolución, el TEAC determina (i) que únicamente están legitimados los sujetos pasivos del Impuesto, así como aquellos que hayan soportado la repercusión legal del mismo, conforme al artículo 14 del Reglamento de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 mayo; y (ii) que existe una obligación de devolver los tributos recaudados infringiendo la normativa de la Unión, siendo este derecho consecuencia y complemento de los derechos conferidos por las disposiciones del Derecho de la Unión (excepto en aquellos casos en los que aplique el principio de enriquecimiento injusto).

En definitiva, el TEAC cambia su criterio, para acomodarlo a la jurisprudencia de la Unión, concluyendo que el tipo autonómico del IH establecido en el artículo 50.ter de la Ley de Impuestos Especiales, resulta contrario al ordenamiento jurídico comunitario por contravenir la Directiva de productos energéticos y electricidad.

No obstante, en línea con lo señalado por el TS, entre otras en la Sentencia 1524/2024, 30 de septiembre de 2024, el TEAC remite a la Administración tributaria la determinación del importe exacto a devolver, requiriendo que se practiquen las averiguaciones oportunas para establecer si se produjo traslación económica del tributo y en qué medida, garantizando así la efectividad de la estimación sin generar enriquecimiento injusto.

Coordinadores de la Newsletter

Clara Jiménez | Socia de Fiscal

cjimenez@perezllorca.com

T. +34 91 423 20 89

José Suárez | Socio de Fiscal

jsuarez@perezllorca.com

T. +34 91 423 67 41

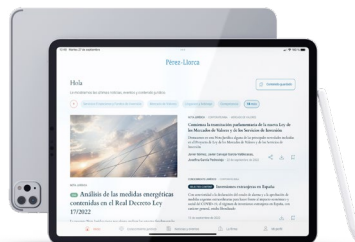
Alejandra Flores | Abogada de Fiscal

aflores@perezllorca.com

T. +34 91 423 70 32

YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

Copyright © 2025 Pérez-Llorca.
Todos los derechos reservados.
Esta comunicación es una selección de doctrina y normativa que se ha considerado relevante sobre los temas de referencia durante el período especificado. La información de esta página no constituye asesoramiento jurídico en ningún campo de nuestra actuación profesional.



Pérez-Llorca

Barcelona

-

Brussels

-

Bogotá

-

Lisbon

-

London

-

Madrid

-

Medellín

-

Mexico City

-

Monterrey

-

New York

-

Singapore

-

perezllorca.com

