

Pérez-Llorca

Newsletter

Fiscal

Marzo 2026

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno



Índice

Derecho Tributario de la UE

FISCALIDAD DIRECTA

El TJUE declara que Bélgica incumplió la Directiva ATAD al no permitir deducir el impuesto pagado por sociedades extranjeras controladas /4

FISCALIDAD INDIRECTA

El TJUE confirma la validez de la exclusión española de la deducción del IVA en gastos de atenciones a clientes /6

El TJUE concluye que los puntos de los programas de fidelización de clientes no constituyen «bonos» a efectos del IVA /7

El TJUE señala que la compraventa de monedas virtuales de un videojuego son prestaciones de servicios sujetas a IVA no asimilables a operaciones financieras exentas /8

El TJUE confirma que el Derecho de la Unión no se opone a una normativa nacional que excluya de la aplicación del tipo reducido del IVA previsto para alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines determinadas prestaciones que no se destinan directamente al alojamiento, aunque se integren en un precio único global /9

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD DIRECTA

IRNR

La AN reconoce el derecho a la devolución de las retenciones de IRNR soportadas en España por entidades aseguradoras no residentes no solo respecto de dividendos vinculados a las pólizas de tipo “*unit linked*”, sino también respecto de dividendos vinculados a las denominadas pólizas con participación en beneficios (“*with profits*”) /11

El TEAC reitera que no basta la falta de beneficiario efectivo, es necesaria prueba de abuso para negar las exenciones de intereses y dividendos /12

IS

El TS fija doctrina sobre los pagos fraccionados del IS declarados inconstitucionales: obligación autónoma, retroactividad de la Ley 6/2018 e intereses de demora aplicables /14

La DGT aporta claridad sobre las implicaciones de las operaciones de restructuración acogidas al régimen de neutralidad en relación con los requisitos exigidos para la consolidación de la reserva de capitalización y la reserva de nivelación, y en particular, sobre los criterios de reparto de la reserva indisponible en ambos beneficios /15

De la necesidad de atribución de valores para calificar como una fusión a los efectos del régimen de neutralidad /16

IRPF

Indemnización por cese percibida en renta temporal: devengo y reducción por irregularidad en IRPF /16

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Índice

ISD

La aceptación de una herencia una vez transcurrido el período voluntario de presentación de la declaración de ISD implica su presentación extemporánea y determina el inicio del cómputo del plazo de prescripción /17

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

El TS sienta jurisprudencia sobre el tratamiento en el IVA de las transmisiones intragrupo de participaciones realizadas por sociedades holding mixtas /19

El TSJ de Andalucía concluye que la prestación de servicios de limpieza bajo demanda es suficiente para excluir la exención del IVA en el arrendamiento de apartamentos turísticos /20

PROCEDIMIENTO

La AN declara su falta de competencia para conocer de los recursos contencioso-administrativos contra resoluciones del TEAC en materia de IVA, al entender que se trata de un tributo cedido /22

FISCALIDAD LOCAL

Procede anular las liquidaciones del IAE correspondientes al año en que se produjo la paralización de actividad por COVID, aunque el recurso fuera claramente extemporáneo /23

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD DIRECTA

El TJUE declara que Bélgica incumplió la Directiva ATAD al no permitir deducir el impuesto pagado por sociedades extranjeras controladas

Pilar Valero | Abogada

- › Sentencia del TJUE de 26 de febrero de 2026, Comisión contra Bélgica, C-524/23 (ECLI:EU:C:2026:111)

En la sentencia objeto de comentario, el TJUE resuelve el recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de Bélgica, solicitando que declare que este ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva (UE) 2016/1164 (“Directiva ATAD”), al no haber transpuesto lo dispuesto en el artículo 8, apartado 7, de dicha Directiva.

Marco jurídico y antecedentes de hecho

La Directiva ATAD establece normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Entre ellas, las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (“SEC”) que evitan la deslocalización de beneficios a filiales en países de baja tributación, reasignando la renta de la filial extranjera controlada sujeta a un bajo nivel de imposición a su sociedad matriz, sujeta a mayores impuestos. Como consecuencia de ello, la sociedad matriz tributa por esta renta en su país de residencia.

En este sentido, conforme a lo dispuesto en el artículo 7 de la Directiva, para gravar las rentas de las SEC, los Estados miembros deben incluir en la base imponible del contribuyente las rentas no distribuidas de la entidad, bien provenientes de determinadas categorías -opción establecida en el artículo 7.2.a)-, bien derivadas de mecanismos falseados establecidos con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal -opción establecida en el artículo 7.2.b)-.

Por su parte, el artículo 8 de la Directiva – que regula el cómputo de la renta de las SEC- establece en su apartado 7 que el Estado miembro del contribuyente le permitirá deducir de la deuda tributaria contraída en su país de residencia el impuesto pagado por la SEC, calculándose la deducción de conformidad con la legislación nacional.

Bélgica transpuso la Directiva ATAD mediante la Ley de Reforma del IS de 25 de diciembre de 2017, que introdujo un nuevo artículo en su Código del Impuesto sobre la Renta, según el cual se incluyen en la base imponible los beneficios no distribuidos de la SEC derivados de un mecanismo o serie de mecanismos falseados establecidos con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal. Es decir, **Bélgica optó únicamente por la opción establecida en el artículo 7.2.b) de la Directiva**. Además, **no incorporó ninguna disposición equivalente al artículo 8, apartado 7** -que le obligaría a permitir la deducción del impuesto pagado por la SEC- porque, a su juicio, la Directiva establece un nivel mínimo de protección que “no es óbice para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades”.

Ello derivó en un procedimiento de infracción que terminó con la interposición por parte de la Comisión Europea del recurso por incumplimiento ante el TJUE.

Razonamiento del TJUE y conclusiones

Tras el análisis de la cuestión, y en contra de las conclusiones alcanzadas por la Abogada General Kokott, El TJUE estimó el recurso de la Comisión con base, en síntesis, en los siguientes argumentos:

- **Carácter imperativo del artículo 8, apartado 7: interpretación literal**

A juicio del TJUE, el artículo 8, apartado 7, de la Directiva establece de forma imperativa que el Estado miembro del contribuyente deberá permitirle deducir de su deuda tributaria nacional el impuesto pagado por la entidad o

establecimiento permanente controlados, sin que dicha disposición contemple excepción alguna a esta obligación. Si bien la norma remite al Derecho nacional para el cálculo de la deducción, ello no faculta a los Estados miembros a no transponer la disposición, sino que, al contrario, implica necesariamente que el derecho del contribuyente a beneficiarse de tal deducción quede expresamente reconocido en su ordenamiento jurídico interno.

- **Interpretación sistemática (contexto normativo)**

Mientras que los apartados 1 y 2 del artículo 8 se refieren expresamente a cada una de las opciones del artículo 7.2 (letras a) y b) respectivamente), los apartados 3 a 7 del artículo 8 no contienen referencia alguna a ninguna de ellas. De ello debe deducirse necesariamente que las disposiciones contenidas en los apartados 3 a 7 —incluida la deducción del artículo 8, apartado 7— deben ser aplicadas por el Estado miembro de residencia del contribuyente con independencia de cuál de las dos opciones de imposición haya elegido. En suma, el artículo 8, apartado 7, no es una opción vinculada a la letra a) del artículo 7.2, sino una obligación de aplicación universal.

Por otro lado, el TJUE precisa que el artículo 7.2. b) opera como *lex specialis* respecto de la norma general contra las prácticas abusivas del artículo 6 de la Directiva, de modo que los Estados miembros no pueden acudir a dicha norma general para excluir, en el ámbito de las rentas de las SEC derivadas de mecanismos falseados, el derecho del contribuyente a la deducción reconocida en el artículo 8, apartado 7.

- **Sobre el argumento de la armonización mínima (artículo 3 de la Directiva)**

La facultad reconocida a los Estados miembros por el artículo 3 de la Directiva para aplicar normas nacionales más estrictas en protección de sus bases imponibles no los exime de transponer el artículo 8, apartado 7, pues no caben medidas nacionales más rigurosas que contradigan las obligaciones derivadas de una directiva de armonización mínima. Dicho precepto, interpretado sistemáticamente junto con los artículos 6 a 8, regula de forma exhaustiva y sin margen de apreciación para los Estados miembros la obligación de permitir al contribuyente deducir de su deuda tributaria el impuesto pagado por la SEC.

- **Sobre la doble imposición y los objetivos de la Directiva**

Del considerando 5 de la Directiva ATAD se desprende que, cuando la aplicación de las normas establecidas en la Directiva provoque una doble imposición, los contribuyentes deben poder beneficiarse de una deducción del impuesto pagado, ya que dichas normas no solo tienen por objeto contrarrestar las prácticas de elusión fiscal, sino también evitar la creación de otros obstáculos al mercado interior, como la doble imposición. La finalidad del artículo 8, apartado 7, es precisamente evitar la doble imposición de las rentas de la SEC incluidas en la base imponible del contribuyente que ejerce un control sobre ella.

En cuanto al argumento del "efecto disuasorio" de la doble imposición esgrimido por las autoridades belgas, el TJUE lo rechaza con claridad: a efectos de contrarrestar la erosión de las bases imponibles en el mercado interior y la elusión fiscal transfronteriza, no es necesario que las rentas de la SEC derivadas de un mecanismo o serie de mecanismos falseados sean objeto de doble imposición, sino que basta con excluir la ventaja que ese mecanismo falseado tenía por objeto obtener.

En definitiva, las medidas anti-elusión no pueden ir más allá de lo necesario para neutralizar la ventaja fiscal abusiva; someter las rentas a doble imposición es desproporcionado y contrario al Derecho de la Unión.

FISCALIDAD INDIRECTA

El TJUE confirma la validez de la exclusión española de la deducción del IVA en gastos de atenciones a clientes

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de marzo de 2026, Randstad España, C-515/24 (ECLI:EU:C:2026:190)

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 168, letra a), y 176 de la Directiva del IVA. Esta petición se presentó en el contexto de un litigio entre una entidad española y la Administración General del Estado en relación con la regularización tributaria mediante la cual la Administración denegó el derecho a deducir el IVA soportado correspondiente a las compras de entradas para espectáculos y servicios de carácter recreativo.

En los años 2009 a 2011, la entidad adquirió entradas para partidos de fútbol del Real Madrid C.F. y del F.C. Barcelona e invitaciones a la zona Paddock Club del Gran Premio de España de Fórmula 1 y para viajes a bordo de la embarcación Clipper Stad Amsterdam, destinadas a ser entregadas a título gratuito a sus clientes. La Administración tributaria dictó varios acuerdos de liquidación mediante los cuales denegó el derecho a deducir el IVA relativo a la adquisición de dichas entradas, en virtud del artículo 96. Uno de la Ley del IVA.

El artículo 176 de la Directiva del IVA establece, en su párrafo primero, que del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación, y, en su párrafo segundo, que los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en la fecha de su adhesión. Ya en sus conclusiones, la Abogada General Kokott destacó que la Directiva del IVA contiene una laguna legislativa cuando se trata de servicios regalados a terceros por motivos empresariales: a diferencia del artículo 16, que regula las entregas gratuitas de bienes, el artículo 26.1.b) solo contempla la transferencia gratuita de servicios al propio personal, pero no a terceros como clientes, generando un consumo final no gravado. Esta consideración, aunque no fue abordada expresamente por el TJUE, resulta relevante para comprender la ratio de la exclusión y el espíritu del precepto.

En este contexto, el TJUE concluye que la normativa española que excluye la deducción del IVA soportado en la adquisición de entradas para espectáculos y servicios de carácter recreativo destinados a atenciones a clientes es conforme con la cláusula de *standstill* del artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, aun cuando dicha exclusión entrase en vigor en la fecha de adhesión del Reino de España a la Comunidad Económica Europea. El TJUE razona que la normativa española no amplió el ámbito de aplicación de la exclusión, ya que, antes de la adhesión, no era posible deducir el IVA soportado por este tipo de gastos y, con posterioridad a la adhesión, tampoco lo es. Asimismo, el TJUE descarta expresamente que la deducibilidad de estos gastos a efectos del IS sea relevante para el análisis, dado que dicho impuesto no está armonizado en el Derecho de la Unión y persigue objetivos distintos.

En este contexto, el TJUE concluye que:

- La normativa española que excluye la deducción del IVA soportado en la adquisición de entradas para espectáculos y servicios de carácter recreativo, así como de bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, es conforme con la cláusula de *standstill* del artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, aun cuando dicha exclusión entrase en vigor en la fecha de adhesión del Reino de España a la Comunidad Económica Europea.
- La normativa española no amplió el ámbito de aplicación de la exclusión del derecho de deducción, ya que, como destacó la Abogada General en sus conclusiones, antes de la adhesión no era posible deducir el impuesto soportado por bienes o servicios destinados a atenciones a clientes; con

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

posterioridad a la adhesión, tampoco es posible, por lo que no hay ampliación alguna.

- La cuestión de si, desde el punto de vista del IRPF y del IS, los gastos son deducibles, o no, en España como gastos de explotación o como gastos profesionales no es pertinente para el Derecho de la Unión en materia de IVA, dado que el Derecho relativo al IRPF y al IS no está armonizado en el Derecho de la Unión y persigue objetivos distintos.

En conclusión, el TJUE confirma definitivamente la validez de la exclusión de la deducción del IVA en gastos de atenciones a clientes, consolidando el criterio restrictivo de la normativa española.

El TJUE concluye que los puntos de los programas de fidelización de clientes no constituyen «bonos» a efectos del IVA

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

- › Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de marzo de 2026, Lyko Operations AB, C 436/24 (ECLI:EU:C:2026:157)

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 30 bis y 73 bis de la Directiva del IVA, presentada en el contexto de un litigio entre la Administración Tributaria sueca (*Skatteverket*) y una sociedad sueca que vende productos de belleza y cuidado del cabello, en relación con el tratamiento a efectos del IVA de un programa de fidelización de clientes que dicha sociedad pretendía poner en marcha.

Conforme a dicho programa, los clientes de la sociedad sueca recibirían puntos en función del volumen de sus compras, que podrían canjear posteriormente por artículos de escaso valor —que solo excepcionalmente superarían las 500 coronas suecas (aproximadamente 50 euros)— en una «tienda de puntos», si bien, dicho canje sólo podía producirse al efectuar una nueva compra. Los puntos no podrían canjearse por dinero, serían personales e intransferibles y caducarían si no se utilizaban en el plazo de dos años.

En sus conclusiones, la Abogada General Kokott puso de manifiesto el verdadero interés de la sociedad sueca en que los puntos fueran calificados como bono polivalente: si los puntos tuvieran dicha consideración, la remuneración correspondiente a los puntos no canjeados no estaría, en principio, gravada; si, por el contrario, se consideran únicamente como un sistema de rebaja, solo darán lugar a una reducción del IVA si se canjean, lo que en la práctica resulta más gravoso para el operador. La Abogada General también rechazó expresamente el requisito no escrito de que un bono deba adquirirse a título oneroso y materializar un valor determinado en el momento de su emisión, señalando que dicho requisito limitaría innecesariamente el ámbito de aplicación de los artículos 30 bis y 30 ter de la Directiva del IVA; sin embargo, estas consideraciones no han sido recogidas expresamente por el TJUE en su sentencia.

El artículo 30 bis, punto 1, de la Directiva del IVA define el «bono» como un instrumento que debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y respecto al cual los bienes o servicios que se vayan a entregar o prestar, o la identidad de los posibles suministradores, deben constar en el propio instrumento o en la documentación correspondiente. Esta definición no incluye todos los instrumentos comúnmente denominados «bonos», sino únicamente los que respondan a estos dos requisitos acumulativos.

El TJUE recuerda que quedan excluidos del concepto de «bono» los instrumentos que no den derecho a su titular a recibir bienes o servicios, sino que únicamente le permitan recibir un descuento en posteriores adquisiciones. En el presente asunto, el TJUE concluye que los puntos atribuidos a los clientes no entrañan ninguna obligación para el suministrador de aceptarlos como contraprestación de una entrega de bienes, sino que únicamente facultan a su titular, cuando decide realizar una nueva compra, para obtener además otros bienes de escaso valor. Por tanto, el concepto de «bono» definido en el artículo 30 bis, punto 1, de la Directiva del IVA no incluye la concesión de puntos por un suministrador a

sus clientes en el marco de un programa de fidelización de clientes en virtud del cual dichos puntos no comportan ninguna obligación para el suministrador de aceptarlos como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes.

Con este pronunciamiento, el TJUE despeja cualquier duda sobre el tratamiento a efectos del IVA de los programas de fidelización basados en sistemas de puntos: los puntos canjeables únicamente al efectuar una nueva compra y que no obligan al suministrador a aceptarlos como contraprestación no constituyen «bonos» a efectos de la Directiva del IVA, quedando por tanto fuera del régimen específico de tributación previsto para los bonos univalentes y polivalentes.

El TJUE señala que la compraventa de monedas virtuales de un videojuego son prestaciones de servicios sujetas a IVA no asimilables a operaciones financieras exentas

Marta Núñez y Pablo Giovanetti | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de marzo de 2026, MB Žaidimų, C 472/24 (ECLI:EU:C:2026:147)

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, presentada en el contexto de un litigio entre una sociedad lituana y las Autoridades tributarias de dicho Estado miembro, en relación con la regularización tributaria mediante la cual la Administración consideró sujetas al IVA las operaciones de venta de moneda virtual de un videojuego en línea.

La actividad principal de la entidad consiste en comprar y revender la moneda virtual del juego en línea conocido como «Runescape» (en lo sucesivo, «oro»), a cambio de divisas tradicionales. «Runescape» es un videojuego de rol masivo, multijugador y de fantasía donde los jugadores pueden utilizar el mencionado «oro» para personalizar sus avatares y realizar intercambios o compras dentro del juego, entre otras operaciones. La entidad defendía que el «oro» debe calificarse de divisa virtual y que, en consecuencia, las operaciones de cambio de esa moneda por divisas tradicionales deben estar exentas del IVA, tal como declaró el Tribunal de Justicia en relación con el bitcoin en la sentencia Hedqvist (asunto C-264/14).

El Tribunal remitente plantea dos cuestiones prejudiciales: si estas transacciones pueden calificarse como operaciones financieras y quedar exentas al amparo del artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA y, en caso negativo, cuál debe ser la base imponible, en particular, si puede defenderse que sea el margen obtenido entre el precio de compra y de venta.

Para responder a la primera cuestión, el TJUE recuerda que ya ha declarado que las operaciones relativas a divisas no tradicionales constituyen operaciones financieras siempre que tales divisas hayan sido aceptadas por las partes de una transacción como medio de pago alternativo a los medios legales de pago y no tengan ninguna finalidad distinta de la de ser un medio de pago, conforme a lo declarado en la sentencia de 22 de octubre de 2015, Hedqvist.

El Tribunal considera que, con base a la información facilitada, el «oro» no tiene otra finalidad que la de ser utilizado en el videojuego en línea y que, por consiguiente, no constituye una moneda aceptada fuera de este como medio de pago para obtener bienes o servicios reales, por lo que no reúne los requisitos exigidos para acceder a la exención. En consecuencia, las operaciones de compraventa de «oro» no pueden estar exentas en virtud del artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA.

Por último, en lo que respecta a la base imponible, el Tribunal analiza si el «oro» puede calificarse como un bono polivalente. Sin embargo, descarta asimismo dicha calificación. El Tribunal recuerda que el artículo 30 bis, punto 1, de la Directiva del IVA impone dos requisitos acumulativos: que el instrumento deba aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o prestación de servicios, y que los bienes o servicios objeto de canje consten en el propio instrumento o en la documentación correspondiente. Considera el Tribunal que, en el presente asunto, el «oro» no satisface el primero de dichos

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

requisitos, pues, como señaló la Abogada General en el punto 44 de sus conclusiones, en la medida en que constituye uno de los elementos de un juego en línea, el «oro» es asimilable en sí mismo a un servicio electrónico que forma parte integrante de ese juego: constituye la propia ventaja consumible que recibe el beneficiario, y no un instrumento para obtener una ventaja consumible posterior en forma de otro servicio aún por determinar, como ocurre con los bonos.

Por tanto, en la medida en que el «oro» debe calificarse de servicio electrónico, la base imponible de las operaciones consistentes en cambiar divisas con fines de pago por ese «oro» debe estar constituida por la totalidad de la contraprestación percibida por su venta, conforme a la norma general prevista en el artículo 73 de la Directiva del IVA, y no exclusivamente por la diferencia entre el precio de compra y el de venta.

Esta sentencia tiene una consecuencia jurídica de alcance general: las monedas virtuales de videojuegos en línea que solo pueden utilizarse dentro del propio juego quedan excluidas tanto de la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA como del régimen de los bonos polivalentes. Ello implica que los operadores que se dedican a la compraventa de este tipo de activos virtuales están sujetos al IVA como prestadores de servicios electrónicos, debiendo integrar en la base imponible la totalidad de la contraprestación percibida y no únicamente el margen obtenido entre el precio de compra y el de venta. La frontera con las criptomonedas de uso general pasa por la aceptación de la divisa virtual como medio de pago alternativo fuera del entorno en que fue creada y por la ausencia de cualquier otra finalidad distinta de la de servir como medio de pago, criterios que las monedas de videojuego, por definición, no pueden satisfacer.

El TJUE confirma que el Derecho de la Unión no se opone a una normativa nacional que excluya de la aplicación del tipo reducido del IVA previsto para alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines determinadas prestaciones que no se destinan directamente al alojamiento, aunque se integren en un precio único global

Marta Núñez y Pilar Martí | Socia y abogada

› Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de marzo de 2026, C 409/24 a C 411/24 (ECLI:EU:C:2026:149)

En la sentencia objeto de comentario, el Tribunal se pronuncia sobre la interpretación del artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA, en relación con su Anexo III, punto 12, y, en particular, sobre el alcance del tipo reducido del IVA aplicable a los servicios de alojamiento hotelero y si este puede extenderse a prestaciones accesorias incluidas en un precio único. Las cuestiones prejudiciales fueron planteadas en el contexto de una serie de litigios entre distintas entidades alemanas y la Administración tributaria alemana, pues la normativa nacional alemana limita la aplicación del tipo reducido del IVA al alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines en sentido estricto y exige desglosar y someter al tipo general servicios como el desayuno, el aparcamiento, el acceso a Wi-Fi o las instalaciones de bienestar, incluso cuando se prestan conjuntamente con la estancia.

Los distintos asuntos plantean variantes de una misma problemática. En el asunto C-409/24, un hotel incluía desayuno y aparcamiento en el precio de la estancia y aplicaba el tipo reducido al conjunto; en el asunto C-410/24, una pensión ofrecía alojamiento con desayuno incluido en un precio global a tanto alzado, con independencia de su consumo; y, en el asunto C-411/24, un operador hotelero ponía a disposición de los clientes servicios como Wi-Fi, aparcamiento e instalaciones de *fitness* y bienestar sin coste adicional. En todos ellos, la Administración tributaria alemana consideró que estas prestaciones debían separarse del alojamiento y tributar al tipo general, por no estar directamente vinculadas a este.

En este contexto, el TJUE analiza si el artículo 98 de la Directiva del IVA permite a un Estado miembro excluir del tipo reducido aplicable al alojamiento hotelero aquellas prestaciones que, aun siendo accesorias y estando integradas en un

Derecho Tributario de la UE

Fiscalidad Indirecta

precio global, no se destinan directamente al alojamiento. El Tribunal constata que:

- Los Estados miembros pueden, al amparo del artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA, aplicar el tipo reducido de forma selectiva, limitando su aplicación a aspectos concretos y específicos de las categorías de prestaciones que figuran en el Anexo III, siempre que se respeten dos requisitos cumulativos: (i) que la normativa nacional delimite de forma objetiva, clara y precisa las prestaciones a las que se aplica el tipo reducido; y (ii) que se respete el principio de neutralidad fiscal.
- El TJUE admite que las prestaciones controvertidas —desayuno, aparcamiento, Wi-Fi e instalaciones de bienestar— pueden ser accesorias a la prestación principal de alojamiento e incluso integrar con ella una operación única desde la perspectiva del consumidor medio. Sin embargo, precisa que ello no resulta determinante cuando un Estado miembro ha ejercido la facultad prevista en la Directiva del IVA para aplicar el tipo reducido de forma selectiva: en tal caso, la calificación de la operación como prestación única no obsta a que el Estado miembro aplique distintos tipos impositivos a sus distintos componentes.

En conclusión, el TJUE declara que el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA, en relación con el Anexo III, punto 12, no se opone a una normativa nacional que excluya del tipo reducido las prestaciones que no se destinan directamente al alojamiento —como el aparcamiento, el acceso a instalaciones de *fitness* y bienestar, el Wi-Fi o el desayuno—, aunque sean accesorias y se incluyan en un precio global. No obstante, esta conclusión queda supeditada a que la normativa nacional delimite de forma objetiva, clara y precisa los aspectos concretos y específicos de la categoría de alojamiento a los que se aplica el tipo reducido y a que se respete el principio de neutralidad fiscal.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

La AN reconoce el derecho a la devolución de las retenciones de IRNR soportadas en España por entidades aseguradoras no residentes no solo respecto de dividendos vinculados a las pólizas de tipo “unit linked”, sino también respecto de dividendos vinculados a las denominadas pólizas con participación en beneficios (“with profits”)

Pablo Casillas y Eneritz Esperilla | Abogados

- › Sentencias de la AN de 20 de noviembre de 2025 (ECLI:ES:AN:2025:4910) y de 27 de noviembre de 2025 (ECLI:ES:AN:2025:5057)

En las sentencias objeto de comentario la AN respalda el criterio de dos aseguradoras no residentes, consolidando su derecho a la deducción de las provisiones técnicas y a la devolución de retenciones sobre dividendos.

Las dos sentencias comparten protagonistas del mismo perfil: entidades aseguradoras no residentes en España que invierten en acciones de sociedades cotizadas españolas para respaldar sus compromisos con tomadores de pólizas *unit linked* o seguros con participación en beneficios (*with profits*).

Sobre los dividendos que perciben las aseguradoras, se practica retención a cuenta del IRNR. Las solicitudes de devolución y rectificación de autoliquidaciones presentadas por las entidades no residentes fueron rechazadas por la AEAT. El TEAC, por su parte, confirmó total o parcialmente el criterio de la Administración tributaria.

Las sentencias de la AN son estimatorias de las pretensiones de las aseguradoras: estiman íntegramente los recursos presentados por las entidades y acuerdan condenar a la AEAT a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, más los intereses de demora correspondientes, condenando igualmente en costas a la Administración.

Es importante recalcar los pilares sobre los que se asientan las sentencias, con remisión a pronunciamientos anteriores de la misma Sala y Sección en los recursos nº 736/2019, nº 776/2019 y nº 758/2019 -las cuales, a su vez, tienen su origen en la sentencia de la misma Sala y Sección recaída en el recurso nº 13/2013-:

1) La deducción de provisiones técnicas: no hay diferencia de trato admisible

Las aseguradoras no residentes tienen derecho a la deducción del gasto correspondiente a las provisiones técnicas por la obtención de los dividendos (tanto pólizas *unit linked* como pólizas *no unit linked*) **en los mismos términos que las compañías de seguros residentes en España**. No admitir esa deducción resultaría contraria al Derecho de la Unión Europea.

2) La carga de la prueba: la Administración no puede rechazar una prueba del obligado tributario sin motivar el alcance de la suficiencia de la prueba

En lo que se refiere a la atribución de beneficios derivados de inversiones, las pólizas *unit linked* y las pólizas con participación en beneficios *no unit linked* funcionan de forma ciertamente similar, porque en ambas concurre el traslado económico de la rentabilidad producida por los dividendos a los tomadores de las pólizas.

Además, en el caso de las pólizas con participación en beneficios, cuando se obtiene un dividendo vinculado a los activos en los que se materializa la inversión de las pólizas, la mayor rentabilidad atribuida a la póliza determina la obligación de la compañía de seguros residente en España de registrar una mayor provisión técnica para reconocer el traslado del mayor beneficio a los tomadores. El incremento del pasivo de la aseguradora deriva de los compromisos con los tomadores y es aplicable a ambos tipos de provisiones.

En cuanto a la actividad probatoria, la AN pone el foco en las reglas de carga de la prueba (art. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil) y establece que **la desestimación únicamente podría producirse si la parte recurrente no aporta prueba alguna que justifique sus pretensiones**. Ahora bien, cuando se aporte prueba de las retenciones practicadas, la Administración debe considerarla para valorar si esta cumple los estándares de diligencia probatoria. En caso de que la AEAT considere insuficiente la prueba aportada, debe requerir u ofrecer la posibilidad de completar esa prueba.

No sería conforme con el principio de buena administración que la AEAT o el TEAC considerasen insuficiente la prueba aportada sin dar indicaciones sobre cuál es la prueba suficiente que debería aportar el obligado tributario para obtener la devolución solicitada. En caso contrario, se generaría una situación de indefensión al contribuyente.

En los casos resueltos por las sentencias mencionadas, los recurrentes aportaron los certificados de retenciones expedidos por los bancos custodios extranjeros y subcustodios españoles, documentos acreditativos de las retenciones soportadas en los periodos sobre los que se solicita la devolución, así como prueba documental justificativa de la vinculación entre los dividendos percibidos en España y las provisiones técnicas dotadas cuya deducción se pretende. Con esta prueba, la AN consideró que las demandantes justificaron debidamente la vinculación entre los dividendos percibidos en territorio español y las provisiones técnicas, conforme exige el art. 105 de la LGT.

3) Los intereses de demora: desde el momento de la retención

En la medida en que las retenciones practicadas en exceso tienen la consideración de ingresos indebidos, conforme al criterio del TS plasmado en la sentencia de 5 de junio de 2018 (rec. 634/2017), los intereses de demora han de computarse desde la fecha en la que se practicó la retención, pues es en ese momento cuando se genera el ingreso indebido, conforme dispone el art. 32 LGT.

Precisamente, la citada sentencia del TS, en el rec. 634/2017, deriva de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, Secc. 2ª, recaída en el recurso nº 13/2013, anteriormente citada. En dicha sentencia, un voto particular del Magistrado, Ilmo. Sr. Calderón González, ya consideró que los intereses de demora debían computarse desde la fecha de ingreso de las retenciones cuya devolución se reconocía, en tanto que se trataban de ingresos indebidos.

Algunas reflexiones

Las dos sentencias que comentamos son la confirmación, una vez más, de una línea doctrinal fijada desde tiempo atrás por la AN y respaldada por el TS muy recientemente. La extensión del criterio a las pólizas *no unit linked* era una consecuencia ineludible en coherencia con esa doctrina, y posibilita las reclamaciones también a entidades que realizan ese tipo de inversiones.

Sin embargo, la litigiosidad en estos asuntos no cesa. Lo que queda en evidencia es que la clave del litigio está en la gestión de la prueba. La AEAT tiene la obligación de valorar la prueba aportada y de explicar con claridad al obligado tributario el criterio de la denegación de la devolución, así como de darle la oportunidad de completarla mediante la indicación de qué prueba adicional resultaría necesaria. No hacerlo así supondría una vulneración del principio de buena administración, tal y como han venido confirmando reiteradamente los tribunales.

El TEAC reitera que no basta la falta de beneficiario efectivo, es necesaria prueba de abuso para negar las exenciones de intereses y dividendos

José Ramón Vizcaino y Janira Hassan | Socio y abogada

› Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de noviembre de 2025 (R.G. 529/2022)

En la resolución objeto de comentario, el TEAC estima la reclamación y deja sin efecto las liquidaciones por retenciones a cuenta del IRNR de los ejercicios 2015

a 2017, al concluir que no concurre el esfuerzo probatorio exigible para sostener la denegación de las exenciones previstas en los artículos 14.1.c) y 14.1.h) del texto refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. El TEAC concluye que la Administración no desplegó la actividad probatoria exigible para acreditar la existencia de abuso, sin que la apreciación de la falta de condición de beneficiario efectivo del perceptor inmediato pueda, por sí sola, justificar la existencia de abuso.

A este respecto, en el supuesto enjuiciado, una sociedad residente en España satisface dividendos e intereses a su socio mayoritario, titular del 85 por ciento de su capital, una entidad residente en Luxemburgo, considerando dichas rentas exentas de retención en origen en aplicación de los artículos 14.1.c) y 14.1.h) de la Ley del IRNR. La sociedad luxemburguesa destina, de manera sistemática, dichos importes a distribuir fondos y atender pagos financieros a favor de sus propios socios, incluyendo partícipes cuya identidad no queda plenamente acreditada o respecto de los cuales no consta el cumplimiento de los requisitos necesarios para acceder a las exenciones invocadas.

Sobre esta base fáctica, la Inspección sostiene que la entidad luxemburguesa no actúa como destinataria económica real de las rentas, sino como sociedad instrumental. En consecuencia, considera que las exenciones de los artículos 14.1.h) y 14.1.c) de la Ley del IRNR requieren que el perceptor sea el beneficiario efectivo y, una vez negada esa condición al perceptor inmediato, eleva el análisis al nivel de los socios de la matriz, examinando individualmente su eventual elegibilidad conforme a la doctrina del beneficiario efectivo, para concluir que parte de los perceptores finales no cumplen los requisitos para la aplicación de las exenciones, exigiendo en consecuencia la retención por IRNR.

Como consecuencia de lo anterior, el TEAC encuadra la controversia en su doctrina sobre la interpretación de las exenciones de intereses y dividendos del artículo 14 de la Ley del IRNR conforme a la Directiva de Intereses y Cánones y la Directiva Matriz-Filial, tal y como han sido interpretadas por el TJUE en sus sentencias de 26 de febrero de 2019 y por el TS, en particular en su sentencia de 8 de junio de 2023, para delimitar el marco en el que puede o no excluirse la aplicación de los beneficios fiscales cuando el perceptor inmediato no coincide con el destinatario final de la renta. En este punto, el TEAC se apoya expresamente en su línea previa, entre otras, la resolución de 20 de marzo de 2024 (RG 7921/2020) y las de 8 de octubre de 2019 (RG 185/2017 y 2188/2017), que ya venían sosteniendo que la interpretación de ambos beneficios fiscales debía realizarse a la luz de las citadas Directivas y de la jurisprudencia del TJUE.

Sobre esa base, el TEAC fija dos premisas que resultan determinantes. Por un lado, establece que la ausencia de una cláusula antiabuso expresa en la exención doméstica de intereses del artículo 14.1.c) de la Ley del IRNR no impide, en abstracto, que la Administración pueda negar el beneficio si las circunstancias del caso permiten aplicar el principio general del Derecho de la Unión de prohibición de prácticas abusivas y la doctrina del TJUE. Ahora bien, el TEAC subraya que esa consecuencia no puede operar de manera automática por la sola apreciación de que el perceptor inmediato actúa como mero canalizador de la renta. La denegación exige que la Administración acredite la concurrencia de los elementos del abuso en los términos exigidos por la jurisprudencia europea, lo que implica un análisis que no se limita a constatar flujos o falta de sustancia, sino que debe integrar también el componente subjetivo y apoyarse en indicios suficientes y concordantes. Por otro lado, en lo que se refiere a la exención de dividendos, el TEAC recuerda que el artículo 14.1.h) incorpora una cláusula antiabuso propia, por lo que la regularización debía articularse desde la aplicación efectiva de esa cláusula, mediante un examen real de los presupuestos que la activan y sin trasladar al contribuyente la obligación de acreditar la ausencia de abuso como condición de acceso al beneficio. En este punto, el TEAC se alinea con la doctrina del TS que fija con claridad la carga de la prueba del abuso en la Administración tributaria, descartando enfoques presuntivos que, por la sola existencia de una estructura interpuesta o de perceptores finales potencialmente no elegibles, conduzcan a denegar el beneficio sin el necesario soporte probatorio.

Con este marco, el TEAC aprecia el defecto decisivo del acuerdo inspector. Aunque la Inspección sostiene que el perceptor inmediato actúa como mero transitario, reconoce que su enfoque no se dirige a negar las exenciones por abuso

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

de derecho, sino a aplicar de forma autónoma la noción de beneficiario efectivo. El TEAC rechaza ese automatismo y recuerda que el beneficiario efectivo es un indicio dentro del juicio de abuso, pero no lo sustituye ni permite prescindir del elemento subjetivo. Por ello, ante la falta del esfuerzo probatorio exigible para justificar la denegación de las exenciones, anula el acuerdo impugnado y confirma la aplicación de los beneficios del artículo 14 de la LIRNR en los términos examinados.

IS

El TS fija doctrina sobre los pagos fraccionados del IS declarados inconstitucionales: obligación autónoma, retroactividad de la Ley 6/2018 e intereses de demora aplicables

Yi Zhou y Guillermo Oliver | Socio y abogado

› Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:879) y 20 de febrero de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:876)

La DA 14 de la Ley del IS introdujo un pago fraccionado mínimo calculado sobre el resultado contable positivo de la entidad en lugar de sobre la base imponible del periodo.

Esta norma fue introducida inicialmente por el Real Decreto-Ley 2/2016, que fue declarado inconstitucional por el Pleno del TC mediante Sentencia 78/2020 (ECLI:ES:TC:2020:78) por vulnerar los límites materiales del decreto-ley ex artículo 86.1 de la CE. Posteriormente, fue reintroducido al ordenamiento jurídico por el artículo 71 de la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018.

Por otro lado, el TC, en la sentencia 175/2025 (ECLI:ES:TC:2025:175) -que contó con el voto particular contrario de hasta cinco magistrados- posteriormente reiterada en la sentencia 191/2025 (ECLI:ES:TC:2025:191), desestimó la cuestión de inconstitucionalidad relativa a la adecuación del pago fraccionado mínimo al principio de capacidad económica, declarando que dicho principio "no rige con la misma intensidad" en los pagos fraccionados, dada su naturaleza autónoma y provisional.

Pues bien, en dos nuevas sentencias del TS que son el objeto de este comentario, el Alto tribunal analiza nuevas cuestiones planteadas respecto de la posible legalidad del pago fraccionado mínimo. En particular, dichas sentencias analizan si la modificación operada por la Ley 6/2018 infringe el artículo 134.7 de la CE, si su efecto retroactivo vulnera los principios de irretroactividad y seguridad jurídica consagrados en los artículos 9.3 de la CE y 10.2 de la LGT, y si procede el abono de intereses sobre los propios intereses de demora ya reconocidos respecto de pagos fraccionados realizados al amparo del Real Decreto-Ley 2/2016, norma declarada inconstitucional.

En cuanto a la posible infracción del artículo 134.7 de la CE, el Alto tribunal, atendiendo al criterio del TC en las sentencias anteriores, concluye que los pagos fraccionados, al constituir una obligación autónoma que no integra el contenido de la obligación principal, no quedan incluidos dentro de la prohibición de dicho precepto constitucional, que se refiere únicamente a la creación de tributos o a la modificación de sus elementos esenciales. En todo caso, el artículo 40 y la Disposición Final Novena de la Ley del IS habilitaban al legislador presupuestario para realizar la modificación en los términos establecidos por la DA 14^a.

Respecto a la retroactividad de la Ley 6/2018, el TS recuerda que los órganos jurisdiccionales están obligados a buscar la interpretación que mejor se adapte a los valores constitucionales y considera que, en el momento de publicarse dicha ley, el primer pago fraccionado ya se había declarado e ingresado, constituyendo una situación consolidada. La interpretación acogida por el TSJ de Navarra supone aplicar retroactivamente la nueva regulación a un pago ya declarado y realizado, es decir, retroactividad propia o de grado máximo, lo que resulta susceptible de lesionar el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE. Por ello, la interpretación constitucionalmente conforme del artículo 71 de la Ley 6/2018 es que el

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

primer pago fraccionado se rigió por el Real Decreto-Ley 2/2016, norma declarada inconstitucional, siendo dicho ingreso, en consecuencia, un ingreso indebido.

Finalmente, en relación con los intereses de demora, el TS reitera que los intereses de demora reconocidos o declarados constituyen una deuda autónoma que es susceptible de generar nuevos intereses moratorios, con el fin de restablecer íntegramente la situación financiera del obligado tributario que realizó el ingreso indebido.

Por todo ello, la aplicación de la anterior doctrina al caso enjuiciado determina la casación de la sentencia de instancia y la estimación parcial de la demanda. De esta manera, aunque la Ley 6/2018 no infringe el artículo 134.7 de la CE ni los artículos 9.3 de la CE y 10.2 de la LGT, el pago fraccionado del primer trimestre de 2018 se realizó al amparo de una norma declarada inconstitucional y, al igual que los efectuados en los ejercicios 2016 y 2017, debe ser considerado ingreso indebido, con la consiguiente obligación de la Administración tributaria de calcular y abonar los correspondientes intereses, incluidos los intereses sobre los propios intereses de demora.

La DGT aporta claridad sobre las implicaciones de las operaciones de reestructuración acogidas al régimen de neutralidad en relación con los requisitos exigidos para la consolidación de la reserva de capitalización y la reserva de nivelación, y en particular, sobre los criterios de reparto de la reserva indisponible en ambos beneficios

María Gutiérrez y Daniel Encinas | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2172-25, de 13 de noviembre 2025

En la consulta objeto de comentario, la DGT analiza si una operación de escisión total proporcional planteada en el seno de un grupo familiar es apta para acogerse al régimen de neutralidad del IS y, en caso afirmativo (y siendo esta última la cuestión de relevancia a los efectos del presente comentario), cuáles serían las implicaciones en sede de las entidades beneficiarias a los efectos de la consolidación de los incentivos fiscales aprovechados en el pasado por la consultante (reserva de capitalización y reserva de nivelación).

En concreto, la operación proyectada consistiría en una escisión total del patrimonio de una entidad íntegramente participada por cinco hermanos de la que resultarían cinco entidades a las que se transmitirían distintos lotes de activos inmobiliarios de la consultante, entidades en las que cada socio participaría en la misma proporción en la que participan en aquélla.

Tras confirmar la concurrencia de motivos económicos válidos y, por ende, confirmar el acogimiento de la operación al régimen de neutralidad, la DGT lleva a cabo las siguientes conclusiones a los efectos de la reserva de capitalización y la reserva de nivelación:

- Con base en el artículo 84 de la Ley del IS, las entidades beneficiarias asumirán el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar los beneficios aplicados por la entidad transmitente (consultante), esto es, la reserva de capitalización y la reserva de nivelación.
- En relación con la reserva de capitalización, el nuevo plazo de mantenimiento de 3 años para el incremento de fondos propios y de la reserva indisponible (introducido frente a los 5 años previos por el Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, con efectos sobre los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2024) únicamente resultará de aplicación respecto de las reservas cuyo plazo no se hubiera agotado al iniciarse el primer periodo impositivo a partir del 1 de enero de 2024.

Por otro lado, si en el momento de la escisión aún no hubiera transcurrido el plazo establecido en las letras a) y b) del artículo 25.1 de la Ley del IS respecto de alguna de las reducciones aplicadas, de acuerdo con el principio de subrogación previsto en el artículo 84 de la Ley del IS, el plazo pendiente deberá cumplirse por las sociedades adquirentes.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Por último, respecto del criterio de reparto de la reserva indisponible a aplicar entre las sociedades beneficiarias, la DGT confirma que la distribución realizada tomando en consideración el valor de mercado de los patrimonios escindidos en relación con el valor de mercado total (criterio propuesto por la consultante) es un criterio razonable, si bien cabe interpretar que deja la puerta abierta a la aplicación de cualquier otro criterio cuya razonabilidad pueda ser defendida.

- Por otro lado, en relación con la reserva de nivelación, la DGT recuerda que en aplicación del apartado b) del artículo 105.3 de la Ley del IS, no se considerará dispuesta la reserva cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen de neutralidad fiscal. De este modo, y en aplicación de una interpretación finalista de la norma teniendo presente el ya citado artículo 84 de la Ley del IS, concluye respecto del criterio de reparto de la reserva en los mismos términos que para la reserva de capitalización.

En conclusión, la DGT concluye que, en línea con la finalidad del régimen de neutralidad fiscal del IS, (i) las entidades beneficiarias deben subrogarse en el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar estos beneficios fiscales y (ii) la proporción entre el valor de mercado de los patrimonios escindidos a cada entidad frente al valor total debe considerarse un criterio razonable a la hora de distribuir las reservas indisponibles de ambos beneficios, si bien cabe aplicar cualquier otro criterio cuya razonabilidad pueda ser defendida.

De la necesidad de atribución de valores para calificar como una fusión a los efectos del régimen de neutralidad

Sergi Aguilar y Ricard Pérez | Abogados

- › Consulta de la Dirección General de Tributos V1625-25, de 15 de septiembre de 2025

De acuerdo con las definiciones contenidas en el artículo 76 de la Ley del IS, califican como operaciones de fusión aquellas operaciones en virtud de las cuales al menos una entidad transmita en bloque, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de su patrimonio y, como contrapartida, los socios de la entidad absorbida reciban participaciones en la absorbente.

En la consulta objeto de comentario, se analiza la necesidad de atribuir participaciones de la entidad absorbente al socio único de la entidad absorbida cuando ambas entidades, absorbida y absorbente, comparten dicho socio único calificando la operación como una operación de fusión a los efectos del régimen fiscal especial de neutralidad contenido en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del IS (el “Régimen FEAC”).

En particular, los motivos económicos esgrimidos por el consultante para su acogimiento al Régimen FEAC son: (i) la simplificación de la complejidad administrativa vinculada al mantenimiento de la estructura empresarial; (ii) la optimización de los recursos financieros evitando la necesidad de realizar operaciones intra-grupo; y (iii) la potenciación de la capacidad financiera de la entidad absorbente al concretar en una única sociedad tanto la actividad empresarial como la titularidad de activo inmobiliario.

La DGT concluye que, en atención a la particularidad del caso concreto, no es necesario que se atribuyan participaciones de la entidad absorbente al socio único de la absorbida en la medida en que dicho socio único lo es también en la misma condición de la absorbente por lo cual dicha operación calificará como una operación de fusión a los efectos del Régimen FEAC.

IRPF

Indemnización por cese percibida en renta temporal: devengo y reducción por irregularidad en IRPF

Alejandra Flores y Cristina Carreras | Abogadas

- › Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2025 (ECLI:ES:AN:2025:5562)

En la sentencia objeto de comentario la AN estima el recurso interpuesto contra la resolución del TEAC relativa al IRPF de los ejercicios 2013 y 2014 de un

directivo de una compañía. El asunto se centra en la tributación de una indemnización derivada del cese de un consejero ejecutivo, inicialmente prevista como capital y finalmente percibida en forma de renta, así como en la posibilidad de aplicar la reducción por irregularidad a una retribución variable satisfecha en acciones.

La Administración entendió que, producido el cese del contribuyente en 2013, ya había devengado el derecho a percibir una indemnización de 1.234.621,49 euros como rendimiento del trabajo, con independencia de que posteriormente se acordara sustituir su cobro por una renta temporal instrumentada a través de una aseguradora. Sobre esa base, regularizó el ejercicio 2013, negó la reducción aplicable a los rendimientos derivados de la extinción de la relación por superar el umbral del millón de euros y recalificó las cantidades percibidas después como rendimientos del capital mobiliario. Asimismo, denegó la reducción aplicada en 2014 respecto de las acciones recibidas, al considerar que no constituían una renta irregular.

En este contexto, la Sala rechaza la tesis administrativa y afirma expresamente que el recurrente ejerció una opción entre percibir la prestación en forma de capital o de renta, optando por esta segunda modalidad, lo que implica que la prestación en forma de capital no se devengó. En consecuencia, concluye que el hecho imponible no se produjo en los términos defendidos por la Administración, ya que ni se devengó ni se cobró el capital al tiempo del cese. Para la AN, el devengo se produjo directamente en forma de renta, por acuerdo de las partes con la entidad aseguradora.

Del mismo modo, la Sala aprecia que la retribución en acciones podía acogerse, en el caso concreto, a la reducción por irregularidad, al tratarse de opciones no ejercitables hasta transcurrido un número de años y condicionadas, además, al cumplimiento del requisito de vinculación, lo que justifica su generación plurianual. Por ello, estima íntegramente el recurso y anula la resolución impugnada y los actos de los que traía causa.

ISD

La aceptación de una herencia una vez transcurrido el período voluntario de presentación de la declaración de ISD implica su presentación extemporánea y determina el inicio del cómputo del plazo de prescripción

José Suárez y Ángela Pérez | Socio y abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1744-25, de 24 de noviembre de 2025

En la consulta objeto de comentario, la DGT examina, en el caso de una herencia yacente, si (i) existe obligación de presentar la declaración del ISD y (ii) dicho impuesto prescribiría en el supuesto de que la herencia no fuese aceptada en el plazo de cuatro años y seis meses desde el fallecimiento del causante.

En el caso planteado, el consultante había sido instituido heredero único y, ante la falta de liquidez para hacer frente a la declaración del ISD, decidió no aceptar la herencia, quedando está en situación de herencia yacente. Está previsto que, mientras la herencia permanezca en dicha situación, únicamente se lleven a cabo actuaciones dirigidas a la administración y conservación del caudal relicto.

Conforme a la normativa tributaria, constituye el hecho imponible del ISD la adquisición de bienes y derechos por herencia, siendo sujetos pasivos los adquirentes, y devengándose dicho impuesto el día del fallecimiento del causante. A efectos de determinar cuándo se entiende producida dicha adquisición, debe acudir a la normativa civil, conforme a la cual, mientras no exista aceptación de la herencia, no se produce jurídicamente la adquisición hereditaria.

La traslación de este principio al ámbito fiscal implica que no puede entenderse realizado el hecho imponible del ISD hasta que la herencia haya sido aceptada, en la medida en que el impuesto no grava la herencia en abstracto, sino la adquisición concreta que corresponde a cada heredero o legatario.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

En consecuencia, una herencia yacente no quedaría sujeta al ISD. Por tanto, en relación con la cuestión (i), no existe obligación de presentar la declaración del ISD mientras no se produzca la aceptación de la herencia.

Ahora bien, en caso de aceptación posterior, debe tenerse en cuenta que, conforme a la normativa civil, dicha aceptación despliega efectos retroactivos al momento del fallecimiento del causante. Así, si la aceptación tiene lugar una vez transcurrido el plazo voluntario de presentación (i.e., seis meses desde el fallecimiento, en caso de que no se haya solicitado el aplazamiento), la autoliquidación se presentaría fuera de plazo, con los recargos, intereses de demora y, en su caso, sanciones que resulten procedentes.

En este contexto, la DGT recuerda que la mera presentación de la autoliquidación no implica, por sí misma, la aceptación de la herencia.

En cuanto a la cuestión (ii), la DGT aclara que, en la medida en que la obligación de declarar el ISD no nace hasta la aceptación de la herencia, tampoco puede iniciarse el cómputo del plazo de prescripción con anterioridad a dicho momento. En consecuencia, el mantenimiento de la herencia en situación de yacencia durante más de cuatro años desde el fallecimiento del causante no determina, por sí solo, la prescripción del impuesto.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

El TS sienta jurisprudencia sobre el tratamiento en el IVA de las transmisiones intragrupo de participaciones realizadas por sociedades holding mixtas

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

- › Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:1155)

En la sentencia objeto de comentario, la Sala se pronuncia, con carácter de doctrina casacional, respecto de dos cuestiones de especial relevancia práctica para las sociedades holding que intervienen activamente en la gestión de sus filiales:

- El encuadramiento de las transmisiones intragrupo de participaciones en el sector diferenciado de actividad financiera a efectos del IVA, a los efectos de los artículos 9.1.º c) a') y 101.Uno de la Ley del IVA; y
- La posibilidad de que dichas operaciones de transmisión queden no sujetas al tributo cuando impliquen la transmisión indirecta de una unidad económica autónoma, en virtud de las previsiones legales contenidas en el artículo 7.1.º de la Ley del IVA y, por ende, no resulten computables en el cálculo de la prorata.

El litigio tiene su origen en las actuaciones inspectoras iniciadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a un Grupo de Entidades del IVA, con motivo de la comprobación de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado, en las que la Inspección consideró que la entidad dominante desarrollaba, con carácter habitual y no accesorio, una actividad financiera —consistente en la adquisición, tenencia y venta de participaciones en filiales, así como en la concesión de préstamos y avales— diferenciada de su actividad de prestación de servicios de gestión a dichas filiales, lo que determinaba la existencia de dos sectores diferenciados de actividad y, por tanto, la improcedencia de deducir la totalidad del IVA soportado.

En este contexto, el TS analiza, de un lado, la procedencia de incluir las transmisiones intragrupo de participaciones en el sector diferenciado de «actividad financiera» y, de otro, la posible aplicación de la no sujeción del artículo 7.1.º de la Ley del IVA, alcanzando las siguientes conclusiones:

- El régimen de deducciones en sectores diferenciados —artículo 101 de la Ley del IVA — busca aislar y dar tratamiento separado a las diversas actividades de una misma empresa cuando presentan diferencias sustanciales en el régimen de deducción; siendo esencial determinar cuándo existe un sector diferenciado conforme a los criterios del artículo 9.1 c) a') de la Ley del IVA.

Los epígrafes del CNAE distinguen claramente entre las «actividades de las sociedades holding» —grupo 64.2, Sección K: actividades financieras y de seguros— y las «actividades de las sedes centrales» —grupo 70.1, Sección M: actividades profesionales, científicas y técnicas—, tratándose de grupos del CNAE distintos que, en consecuencia, generan sectores diferenciados con regímenes de deducción divergentes en más de 50 puntos porcentuales.

- En cuanto al carácter accesorio de las operaciones, el TJUE ha establecido que el concepto de operación accesorio designa aquellas que «no tienen relación con la actividad profesional habitual del sujeto pasivo», de forma que una actividad no puede calificarse de «accesoria» si constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad profesional habitual imponible de la empresa.

La posición de la Sala es que debe analizarse cada caso concreto para determinar si existe actividad accesorio, sin que pueda tenerse en cuenta únicamente la superación del umbral del 15 por ciento al que se refiere el artículo 9.1 c) a') de la Ley del IVA —aunque sea un elemento relevante—, debiendo considerarse también otros criterios que permitan inferir que la actividad constituye la razón de ser esencial de la entidad empresarial.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

- Resulta posible aplicar lo establecido en el artículo 7.1.^º de la Ley del IVA a un supuesto de transmisión de participaciones por parte de una sociedad holding mixta cuando ello se traduzca en la efectiva transmisión de un conjunto de elementos corporales e incorporeales que constituyan una unidad económica capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios. Para ello, no obstante, deben concurrir los dos requisitos cumulativos exigidos por la Ley del IVA:
 - » uno objetivo, consistente en la transmisión de un establecimiento mercantil o parte autónoma de empresa con elementos corporales e incorporeales capaces de desarrollar una actividad económica autónoma; y
 - » otro subjetivo, referido a la intención del beneficiario de explotar el negocio transmitido y no simplemente liquidar de inmediato la actividad.

En definitiva, el TS sienta jurisprudencia estableciendo que las operaciones de transmisión intragrupo de participaciones sociales efectuadas por una sociedad holding mixta deben considerarse incluidas en el sector diferenciado «actividad financiera», a los efectos de los artículos 9.1.c).a') y 101.Uno de la Ley del IVA. Asimismo, fija que una operación de este tipo puede quedar no sujeta al IVA en virtud del artículo 7.1.^º de la Ley del IVA si implica transmitir indirectamente una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios y, en consecuencia, puede resultar no computable en el cálculo de la prorrata conforme al artículo 104.Tres, apartado 5.^º, de la Ley del IVA, lo que dependerá del examen de las circunstancias concurrentes en cada caso.

Para un análisis en mayor detalle de este pronunciamiento, nos remitimos a nuestra [Nota Jurídica: El Tribunal Supremo fija doctrina sobre el tratamiento en IVA de las transmisiones intragrupo de participaciones por sociedades holding mixtas](#).

El TSJ de Andalucía concluye que la prestación de servicios de limpieza bajo demanda es suficiente para excluir la exención del IVA en el arrendamiento de apartamentos turísticos

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

- › Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 29 de septiembre de 2025 (ECLI:ES:TSJAND:2025:15308)

En esta sentencia, la cuestión objeto del procedimiento consiste en determinar si el arrendamiento de un apartamento turístico queda sujeto y no exento del IVA por concurrir la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera, en particular el servicio de limpieza, cuando este se ofrece únicamente bajo demanda del cliente.

Este procedimiento se desarrolla en el contexto de la regularización practicada sobre un sujeto pasivo en relación con las cuotas a compensar procedentes de periodos anteriores y el incremento de la casilla de regularización de la prorrata definitiva, al considerar la Administración tributaria no deducible el IVA soportado correspondiente al arrendamiento de un inmueble sito en Granada, por entender que dicho arrendamiento se encontraba sujeto y exento del IVA al no acreditarse la prestación de servicios propios de la industria hotelera. Ello dado que, a juicio de la Administración tributaria, la recurrente no había acreditado la prestación de tales servicios con la periodicidad y continuidad exigidas, mientras que la recurrente defendía que la prestación de servicios de limpieza bajo demanda era suficiente para satisfacer el requisito legal.

En concreto, la recurrente había adquirido en diciembre de 2015 un inmueble en Granada con la intención de destinarlo íntegramente a la actividad de apartamento turístico, habiendo tramitado a tal efecto un cambio de uso de residencial a apartamentos turísticos. Tras acometer las obras de adecuación exigidas por la normativa aplicable en materia de establecimientos de apartamentos turísticos, el inmueble obtuvo la clasificación de apartamento turístico con la categoría de dos llaves —clasificación que lo distingue expresamente de las viviendas con fines turísticos, a las que resulta de aplicación una normativa totalmente distinta—, y comenzó su explotación en agosto de 2017. Entre los servicios prestados

figuraban, según alegó la recurrente, limpieza diaria y cambio de sábanas, gestión de entradas y guía turístico, wifi gratuito, servicio de cuna y otros electrodomésticos, puesta a disposición de planos de lugares de interés y atención permanente a los huéspedes.

El TSJ de Andalucía estima el recurso al considerar que lo que la norma exige es que el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, sin que sea preciso acreditar que dicho servicio se preste de manera efectiva, y que resulta suficiente con que se preste uno solo de ellos. En el caso concreto, la parte actora acreditó que ofrecía el servicio de limpieza diaria a través de la página web mediante la cual publicitaba el establecimiento y obtenía su clientela, sin que la Administración tributaria hubiera discutido que dicha publicidad implicaba, conforme a la normativa protectora del consumidor, la asunción de la correspondiente obligación frente al cliente potencial. La Sala concluye que el hecho de que el servicio de limpieza se preste únicamente bajo demanda no desvirtúa el cumplimiento del requisito previsto en la norma, apoyándose en su propia doctrina previa y señalando que, en la actualidad, es frecuente y habitual que los propios hoteles informen al cliente de que la limpieza diaria y el cambio de sábanas se realizará únicamente si así lo solicita, básicamente por razones medioambientales.

Este pronunciamiento reviste especial interés ya que flexibiliza el criterio administrativo en cuanto a la exigencia de los servicios complementarios que determinan la no aplicación del supuesto de exención en el IVA del arrendamiento de apartamentos turísticos: basta con que el arrendador se obligue a prestar alguno de ellos, sin que sea necesario que dicho servicio se preste de forma continua e incondicionada.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

PROCEDIMIENTO

La AN declara su falta de competencia para conocer de los recursos contencioso-administrativos contra resoluciones del TEAC en materia de IVA, al entender que se trata de un tributo cedido

Javier Povo, Marta Núñez y Jaime Castaño | Socios y abogado

› Autos de la Audiencia Nacional de 4 de febrero de 2026 (ECLI:ES:AN:2026:563A) y de 6 de febrero de 2026 (ECLI:ES:AN:2026:675A)

Recientemente, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN ha dictado una serie de Autos, en el seno de los recursos contencioso-administrativos interpuestos por distintos recurrentes contra las respectivas resoluciones del TEAC, mediante los cuales se declara incompetente para conocer del asunto y remite las actuaciones al TSJ correspondiente, por entender que el IVA es un «tributo cedido» a los efectos del artículo 10.1 e) de la LJCA; precepto que atribuye a la Sala de lo Contencioso-Administrativo de los TSJ —y no a la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, conforme al artículo 11.1 d) de la propia LJCA— la competencia para conocer de los recursos contra las resoluciones del TEAC en materia de tributos cedidos.

La cuestión central reside, por tanto, en determinar qué órgano jurisdiccional es el competente para enjuiciar los recursos contra resoluciones del TEAC que versen sobre el IVA.

En este contexto, la Sala analiza el marco normativo aplicable y razona del siguiente modo:

- El artículo 11 de la LOFCA, desde su modificación por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, incluye expresamente entre los tributos que pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas el IVA, con carácter parcial y con el límite máximo del 50 por ciento.
- El artículo 11.1.d) de la LJCA atribuye a la AN el conocimiento de los recursos deducidos en relación con los actos de naturaleza económico-administrativa dictados por el TEAC, con excepción de lo dispuesto en el artículo 10.1.e) de la misma ley.
- Dicho artículo 10.1.e) de la LJCA establece que corresponde a las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los TSJ conocer de los recursos deducidos en relación con las resoluciones dictadas por el TEAC en materia de tributos cedidos.
- La norma procesal no distingue si la Comunidad Autónoma se hace cargo solo del rendimiento del IVA, pues la LJCA, que delimita la competencia, solo acude a la regla de que se trate de «tributos cedidos», sin tomar en consideración el alcance de la competencia autonómica cedida ni descender a las distintas modalidades de cesión o coparticipación.

En consecuencia, la Sala declara que no le corresponde el conocimiento del recurso y acuerda remitir las actuaciones a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ correspondiente, dado que el objeto del recurso es la impugnación de una resolución del TEAC referida al IVA —tributo cedido— y la competencia no puede renunciarse.

La relevancia práctica de estos Autos es considerable y va mucho más allá del procedimiento concreto en el que se dictaron. Para un análisis más detallado y crítico de estos Autos, nos remitimos a nuestra [Nota Jurídica: La literalidad contra la lógica: el IVA, ¿un tributo cedido a efectos jurisdiccionales?](#)

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD LOCAL

Procede anular las liquidaciones del IAE correspondientes al año en que se produjo la paralización de actividad por COVID, aunque el recurso fuera claramente extemporáneo

Diego Marín-Barnuevo Fabo | Of Counsel

› Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:354)

La sentencia analiza si la doctrina sentada en la sentencia de esa misma Sala de 30 de mayo de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:2292), que consideró aplicable el régimen de paralización de industrias previsto en el IAE a los supuestos de paralización de actividad y cierre de establecimientos ordenada con ocasión del COVID, permite obtener la revocación de una liquidación firme del IAE y la devolución de lo indebidamente ingresado en concepto de cuota de este tributo por la parte proporcional al tiempo en que se cesó en la actividad en el año 2020.

El asunto no sería de mucho interés si el sujeto pasivo hubiera recurrido en plazo, o al menos durante el mismo año del confinamiento, pero lo más llamativo de la sentencia es que estima las pretensiones de la recurrente pese a la clara firmeza de las liquidaciones impugnadas, porque el recurso fue presentado el 3 de mayo de 2022 (prácticamente dos años después de finalizar el plazo de impugnación de la liquidación). Y no fue propiamente un recurso, sino una “solicitud de devolución de ingresos indebidos y de revocación de la liquidación practicada” (sic).

La solicitud fue desestimada por el Ayuntamiento de Barcelona mediante resolución de 4 de enero de 2023 por no concurrir los presupuestos fijados en el artículo 219.1 de la LGT para obtener la revocación de un acto firme.

La interesada recurrió en sede judicial y logró que el Juzgado anulara la liquidación y redujera la cuota a la parte proporcional del período impositivo en que realizó la actividad, pero el Ayuntamiento recurrió en casación por entender que la sentencia de instancia cercenaba su potestad del cobro del IAE, impidiéndole mantener los ingresos derivados de liquidaciones firmes por no haber sido recurridas en tiempo y forma, con la consiguiente afectación de la autonomía financiera de las administraciones locales.

Para resolver el recurso planteado la Sala comienza recordando su doctrina sobre la paralización de industria en el ámbito del IAE y la procedencia de aplicarla durante el cierre gubernamental acordado durante la pandemia. En relación con la firmeza de los actos impugnados, la Sala aplica, sin invocarlo expresamente, el principio de buena administración, y sostiene que “*le era exigible al Ayuntamiento, ante una situación excepcional, irresistible y justificada por la prevalencia de otros valores constitucionales más necesitados de protección, pronunciarse sobre si se produjo efectivamente el cese total de la actividad de la hoy recurrida, y, una vez constatado, proceder a la reducción proporcional de la cuota, en relación con el tiempo de privación de la posibilidad de ejercicio de la actividad*”.

De esta manera, aplicando la doctrina establecida en sentencias precedentes sobre la reducción de cuotas del IAE durante el período de inactividad durante la pandemia, la Sala considera que procede obtener la devolución de lo ingresado en concepto de cuota de este tributo por la parte proporcional al tiempo en que se cesó en la actividad en el año 2020, acudiendo al régimen de paralización de industrias, a fin de conseguir la equidad de la carga fiscal ante una situación excepcional, irresistible y justificada por la prevalencia de otros valores constitucionales más necesitados de protección.

Consecuentemente, la firmeza de las liquidaciones del IAE del ejercicio 2020 no se considera un obstáculo para que los contribuyentes cuya actividad fue totalmente paralizada en aplicación de las medidas aprobadas por el Real Decreto 463/2020, en el contexto de la crisis sanitaria del COVID_19, puedan obtener la reducción proporcional de la cuota del IAE y la consiguiente devolución del importe correspondiente.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

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

DISPONIBLE | **Descarga la App Pérez-Llorca**

Copyright © 2026 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

