



Boletín Fiscal
Marzo 2025

GRUPO FISCAL

Cases & Lacabra

ANDORRA - BARCELONA - MADRID - MIAMI

CASES & LACAMBRA

ÍNDICE

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- [Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 29 de julio de 2024, asunto C-623/22. Derecho de la Unión Europea.](#) El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ratifica la validez de la Directiva DAC-6, pero anula su aplicación a abogados bajo el título profesional europeo.
- [Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 19 de diciembre de 2024, asunto C-601/23. Impuesto sobre Sociedades.](#) El Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que la Normativa Foral de Bizkaia supone una vulneración del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al no permitir a una sociedad no residente en pérdidas la recuperación de la retención practicada sobre los dividendos pagados por la sociedad residente en territorio foral.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO

- [Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2024. Rec. n.º. 2037/2023. Impuesto sobre el Patrimonio.](#) Los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual serán considerados como bienes productivos al ser susceptibles de generar rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En consecuencia, la vivienda habitual deberá computarse a efectos del cálculo del límite conjunto de IP-IRPF.
- [Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 2024. Rec. n.º 5943/2024, y de 9 de diciembre de 2024. Rec. n.º. 6016/2024. ITPAJD.](#) El Tribunal Supremo avala la utilización del valor de tasación hipotecaria como referencia en ITPAJD.
- [Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2024. Rec. n.º 2305/2023, y de 31 de octubre de 2024. Rec. n.º. 2262/2023. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.](#) El Tribunal Supremo concluye que el momento determinante para comprobar si concurren los requisitos para disfrutar de la reducción por la donación de participaciones de empresa familiar es el momento en que se produce la donación.
- [Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2024. Rec. n.º 2519/2023. Impuesto sobre Sociedades.](#) El Tribunal Supremo establece como doctrina que los miembros de una Agrupación de Interés Económico pueden compensar las bases imponibles negativas de la entidad, aunque correspondan a ejercicios prescritos, siempre que se haya realizado una regularización fiscal.
- [Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de enero de 2025. Rec. n.º. 4494/2022. Procedimientos Tributarios.](#) La Administración Tributaria no puede ejercitar sus potestades de comprobación sobre ejercicios prescritos a los efectos de investigar la posible responsabilidad penal no prescrita.

CASES & LACAMBRA

- [Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2025. Rec. nº. 3389/2023. Impuesto sobre el Valor Añadido.](#) El Tribunal Supremo aclara que los requisitos que deben concurrir para la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido son: que se trate de una vivienda terminada, que se produzca la entrega de vivienda y que sea apta para el uso residencial.

RESOLUCIONES DE LA AUDIENCIA NACIONAL

- [Sentencia de la Audiencia Nacional, de 2 de octubre de 2024. Rec. nº. 874/2020. Procedimientos Tributarios.](#) Las normas antiabuso de la Ley General Tributaria no son intercambiables y la Inspección no puede recurrir a la vía de la simulación para regularizar la situación tributaria del contribuyente cuando lo oportuno es acudir al conflicto en la aplicación de la norma.
- [Sentencia de la Audiencia Nacional, de 28 de enero de 2025. Rec. nº. 636/2019. IRPF.](#) La Audiencia Nacional confirma la sanción impuesta por la AEAT al considerar que no es aplicable la exención en el IRPF sobre la indemnización por despido, ya que el contribuyente continuó su relación con el grupo empresarial como presidente y consejero en otra sociedad del mismo.

RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES NACIONALES

- [Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de octubre de 2024. Rec. nº. 1987/2021. Impuesto sobre Sociedades.](#) El TSJ de Madrid considera que no existe simulación en el supuesto de una sociedad española que únicamente dispone de un bien inmueble arrendado a su titular real.
- [Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 25 de noviembre de 2024. Rec. nº. 1162/2022 y 1163/2022. IRPF.](#) La refacturación del coste salarial por el empleador a otras sociedades del grupo no residentes en España no impide que el trabajador pueda aplicar la deducción por doble imposición en su IRPF.

RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO (TEAC)

- [Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de diciembre de 2024. Rec. nº. 04484/2024. Procedimientos Tributarios.](#) Toda vez que el procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria tiene, según el Tribunal Supremo, naturaleza sancionadora, la Administración no puede iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad por infringir el principio *ne bis in idem* en su dimensión procedimental.
- [Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 30 de enero de 2025. Rec. nº 1475/2024. IRPF.](#) Las dietas percibidas por el administrador de una sociedad pueden quedar exentas del IRPF siempre que las devengue por su condición de empleado y no por su condición de miembro del órgano de administración.

CASES & LACAMBRA

- [Sentencia del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de 7 de noviembre de 2024. Rec. nº. 1115/2024. IRPF.](#) La ganancia patrimonial devengada por la transmisión de valores por los que se soportó un exit tax en otro país permite aplicar la deducción por doble imposición internacional en el IRPF.

CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

- [Consultas vinculantes de la DGT V0013-25, V0015-25 de 7 de enero; V0019-25, de 9 de enero; V0032-25, de 15 de enero; V0042-25, V0043-25, V0049-25, V0050-25 de 22 de enero; V2590-24, de 12 de diciembre y V2504-24 de 10 de diciembre. Impuesto sobre Sociedades.](#) La DGT analiza diversas cuestiones fiscales planteadas por distintos contribuyentes en el marco de operaciones de reestructuración societaria y su consecuente aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores.
- [Consulta vinculante de la DGT V2309-24, de 7 de noviembre de 2024. IRPF.](#) El régimen tributario del *carried interest* establecido en la DA 53.^a de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puede resultar aplicable a los rendimientos percibidos por los administradores, gestores o empleados cuando han dejado de desempeñar sus cargos.
- [Consulta vinculante de la DGT V2402-24, de 25 de noviembre de 2024. Impuesto sobre Sociedades.](#) A la fusión de dos sociedades *holding* le sería aplicable el régimen de neutralidad fiscal en la medida en que se realice por motivos empresariales legítimos, aun cuando la nueva estructura dé lugar a un ahorro de costes fiscales.
- [Consulta vinculante de la DGT V2329-24, de 25 de noviembre de 2024. Impuesto sobre Sociedades. Sociedades patrimoniales.](#) A efectos del cumplimiento del requisito de persona contratada previsto en el artículo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, este no se considerará cumplido por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que será necesario que al menos uno de ellos esté contratado a jornada completa.

CONSULTAS VINCULANTES DEL DEPARTAMENT DE TRIBUTS I FRONTERES (ANDORRA)

- [Consulta vinculante del DTF V0322-24, de 17 de octubre de 2024. IRPF.](#) El DTF concluye que el abono de los intereses de demora por parte de la Administración Tributaria española al realizar una devolución de ingresos indebidos constituye una ganancia patrimonial sujeta al IRPF andorrano.

CASES & LACAMBRA

- [Consulta vinculante del DTF V0328-24, de 3 de diciembre de 2024.](#) **Reestructuración societaria.** El DTF concluye que una operación de devolución de activos no podrá acogerse al régimen fiscal de reorganización empresarial (asimilable al Régimen FEAC), salvo que existan motivos económicos válidos que la justifiquen.
- [Consulta vinculante del DTF V0325-24, de 17 de octubre de 2024.](#) **Impuesto sobre la Inversión Extranjera Inmobiliaria.** El DTF concluye que la adquisición *mortis causa* de participaciones en una sociedad inmobiliaria está sujeta al Impuesto sobre la Inversión Extranjera Inmobiliaria. No obstante, si se trata de una herencia entre familiares de primer grado de consanguinidad, será aplicable la exención prevista en la normativa tributaria.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 29 de julio de 2024, asunto C-623/22. Derecho de la Unión Europea. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ratifica la validez de la Directiva DAC-6, pero anula su aplicación a abogados bajo el título profesional europeo.

En su sentencia de fecha 29 de julio de 2024, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") abordó las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Constitucional ("TC") de Bélgica en relación con la validez de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE (DAC-6).

Dicha sentencia tiene importantes implicaciones para la interpretación de las obligaciones de información impuestas por la Directiva, tanto en lo que respecta a la protección de los Derechos Fundamentales, como a la aplicación práctica de las normas de comunicación de esquemas fiscales transfronterizos.

El TJUE resolvió varios puntos clave sobre la posible contraposición entre las obligaciones de información establecidas por la Directiva DAC-6 y los principios fundamentales de la Unión Europea ("UE"). En particular, se plantearon las siguientes cuestiones:

1. Compatibilidad con los principios de igualdad y no discriminación: se cuestionó si la Directiva vulneraba los principios de igualdad y no discriminación, ya que no limitaba las obligaciones de comunicación a esquemas que afecten exclusivamente al Impuesto sobre Sociedades (arts. 6.3 TJUE y 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea ("Carta")).

2. Legalidad penal, seguridad jurídica y derecho a la vida privada: se discutió si la Directiva infringe el principio de legalidad en materia penal (arts. 49.1 de la Carta y 7 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales ("CEDH")) y el derecho a la seguridad jurídica, debido a la falta de claridad en los conceptos que delimitan el presupuesto de hecho y el momento en que se genera la obligación de informar.

Además, se planteó la posible vulneración del derecho al respeto a la vida privada (arts. 7 de la Carta y 8 del CEDH).

3. Impacto sobre el secreto profesional de los intermediarios: en particular, se discutió el impacto del nuevo artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva, que obliga a los intermediarios a notificar a otros intermediarios y, en su caso, al contribuyente afectado.

El TJUE resolvió que, en general, no existen elementos que cuestionen la validez de la Directiva DAC-6, salvo en lo que respecta a la aplicación del artículo 8 bis ter, apartado 5, que fue declarado inválido en relación con los abogados que ejercen bajo el título profesional contemplado en la Directiva 98/5/CE, relativo a la facilitación del ejercicio profesional de los abogados en un Estado miembro distinto del de origen del título.

En cuanto a las críticas sobre la falta de claridad y precisión, el Tribunal subrayó que las leyes que interfieren en los Derechos Fundamentales deben ser lo suficientemente claras para permitir su comprensión por parte de los destinatarios.

Sin embargo, consideró que la posibilidad de interpretación judicial no contraviene este requisito, siempre que la aplicación de la norma sea razonablemente previsible. En concreto, en relación con el inicio del plazo de 30 días para la obligación de comunicación de los

CASES & LACAMBRA

intermediarios secundarios, el TJUE especificó que el plazo comienza al día siguiente de la finalización de la prestación de servicios de asesoramiento, lo cual se considera una interpretación razonablemente previsible en virtud de los principios de seguridad jurídica y legalidad penal.

Además, el TJUE reiteró la especial protección que la legislación de la UE y la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (“TEDH”) brindan al secreto profesional de la abogacía, al entender que los abogados desempeñan un papel fundamental como colaboradores de la Justicia, proporcionando asistencia legal de manera independiente y en el interés superior de la misma.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 19 de diciembre de 2024, asunto C-601/23. Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que la Normativa Foral de Bizkaia supone una vulneración del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al no permitir a una sociedad no residente en pérdidas la recuperación de la retención practicada sobre los dividendos pagados por la sociedad residente en territorio foral.

El TJUE analiza una posible vulneración del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (“TFUE”), al considerar que la Normativa Foral de Bizkaia impide a las entidades no residentes que se encuentran en pérdidas, recuperar el impuesto satisfecho –vía retención– por la obtención de dividendos pagados por entidades residentes en Territorio Foral.

A este respecto, la sociedad británica instó la devolución de las cantidades indebidamente retenidas, aduciendo que la Norma Foral 11/2013 de 5 de diciembre, del Impuesto sobre

Sociedades, daba lugar a un trato discriminatorio, pues una sociedad residente en pérdidas sí hubiera podido recuperar el importe previamente retenido.

Tanto la Hacienda Foral de Bizkaia, en un primer momento, como posteriormente el Tribunal Económico-Administrativo Foral (“TEAF”) de Bizkaia, confirmaron la procedencia de las retenciones practicadas por la sociedad pagadora de los dividendos.

Frente a este criterio, la sociedad interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (“TSJ”) del País Vasco, Tribunal que elevó cuestión prejudicial ante el TJUE en los siguientes términos:

“(…) Si el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa aplicable en un Estado miembro en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad domiciliada en un territorio fiscalmente autónomo de ese Estado miembro son objeto de una retención en origen que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad residente sujeta al impuesto sobre sociedades en ese territorio fiscalmente autónomo, equivale a un pago a cuenta del citado impuesto y se devuelve íntegramente si la referida sociedad cierra el correspondiente ejercicio fiscal con un resultado de pérdidas, mientras que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad no residente en igual situación, no se contempla devolución alguna.”

De esta forma, el TJUE analiza los argumentos esgrimidos por la Diputación Foral de Bizkaia como justificación de la restricción, los cuales son, a saber, los siguientes: (i) garantizar la eficacia de la recaudación del impuesto, (ii) repartir equilibradamente la potestad tributaria entre los Estados miembros, así como prevenir el riesgo de la doble imputación de pérdidas, y (iii) mantener la coherencia del sistema tributario.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2024. Rec. n.º. 2037/2023. Impuesto sobre el Patrimonio. Los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual serán considerados como bienes productivos al ser susceptibles de generar rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En consecuencia, la vivienda habitual deberá computarse a efectos del cálculo del límite conjunto de IP-IRPF.

El TS ha confirmado que los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual serán considerados como bienes productivos, al ser susceptibles de generar rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”).

La Dirección General de Tributos (“DGT”) había descartado en su Consulta V0875-22, la consideración de la vivienda habitual como elemento improductivo, concluyendo que, cuando la norma hace referencia a elementos improductivos, *“está pensando en objetos de arte, antigüedades, joyas o suelo no edificado que, en principio, por su propia naturaleza, no son susceptibles de producir rendimientos gravados en el IRPF”*.

Sin embargo, el TSJ de Cataluña emitió una sentencia en fecha 11 de noviembre de 2022 en la que desestimaba que la vivienda habitual debiera considerarse un bien productivo, al no poderse invocar su potencialidad de poder generar rendimientos en el futuro.

Dicha sentencia fue objeto de recurso de casación ante el TS, donde la cuestión de interés casacional fue si la sentencia de 16 de marzo de 2011 (recurso de casación n.º 212/2007) del TS, era extensible a los bienes inmuebles que tuvieran la

consideración de vivienda habitual: *“aclarar si dicha jurisprudencia, fijada en un caso en el que los elementos patrimoniales controvertidos consistían en obras de arte, es extensible y directamente aplicable a los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual”*.

Entrando a resolver el fondo del asunto, el TS concluye que su criterio interpretativo no resulta aplicable a los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual, dado que estos no pueden calificarse como bienes improductivos, pues constituyen un elemento patrimonial que, por su naturaleza, son susceptibles de generar rendimientos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 2024. Rec. n.º 5943/2024, y de 9 de diciembre de 2024. Rec. n.º. 6016/2024. ITPAJD. El Tribunal Supremo avala la utilización del valor de tasación hipotecaria como referencia en ITPAJD.

El TS resolvió un recurso de casación, donde la cuestión de interés casacional consistía en:

1. Determinar si la aplicación por la Administración del método del artículo 57.1.g) de la Ley General Tributaria (“LGT”), por el que se permite a la Administración Tributaria determinar el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas como medio de comprobación de valores, exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real.
2. Esclarecer si el valor hipotecario puede equipararse al valor real del bien, sin que sea necesario una motivación adicional.
3. Precisar si la propuesta de valoración de la Administración está suficientemente motivada cuando el valor hipotecario adoptado es el contenido en un certificado de tasación, sin que

CASES & LACAMBRA

conste informe técnico sobre la valoración del que trae causa dicho certificado.

La controversia versa sobre un contribuyente que presentó una autoliquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (“AJD”) por la adquisición de un centro comercial.

La Administración Tributaria del Principado de Asturias utilizó el método del artículo 57.1.g) de la LGT, que permite tomar como base el valor de tasación hipotecaria (21.753.378,42 euros) recogido en la escritura del préstamo hipotecario, dando lugar a una liquidación de 33.050,72 euros.

El obligado tributario impugnó este ajuste alegando falta de motivación adecuada en el procedimiento, así como que el valor de tasación hipotecaria no necesariamente refleja el valor real del bien.

Tras ser desestimadas sus reclamaciones por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (“TEAR”) de Asturias y el TSJ de Asturias, se interpuso recurso de casación ante el TS.

En base a lo anterior, el TS concluye que el requisito de justificación de la apertura de procedimiento comprobación del valor real por la Administración Tributaria puede entenderse suficientemente cumplido cuando, de la comparación entre el valor declarado por el sujeto pasivo y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, resulte una diferencia relevante de valor, máxime cuando ambos datos son conocidos por el obligado tributario al mismo tiempo.

Asimismo, el TS esclarece que la Administración Tributaria, advertida la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el fijado en la tasación hipotecaria, acreditado mediante certificación emitida conforme con la legislación hipotecaria, puede, utilizando el

medio de comprobación del artículo 57.1.g) de la LGT, comprobar el valor real del bien transmitido sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores.

No obstante, el TS puntualiza que el obligado tributario tendrá la potestad, en todo caso, de contradecir tanto en vía administrativa como judicial la revisión llevada a cabo por el medio de comprobación del artículo 57.1.g) LGT.

Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2024. Rec. nº 2305/2023, y de 31 de octubre de 2024. Rec. nº. 2262/2023. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El Tribunal Supremo concluye que el momento determinante para comprobar si concurren los requisitos para disfrutar de la reducción por la donación de participaciones de empresa familiar es el momento en que se produce la donación.

El TS, en sus sentencias de 13 de noviembre de 2024 y 31 de octubre de 2024 se ha pronunciado a efectos de determinar *“cuál es el periodo temporal en que debe verificarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción del 95 por ciento prevista en el art. 20.6 LISD, con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil.*

En concreto, si para comprobar la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad que representen más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos del donatario, debe estarse al momento en que se produce la donación o, por el contrario, puede tenerse en consideración todo el año natural en que tiene lugar este hecho”.

La problemática surge debido a que se entrelazan normativas de tres impuestos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (IRPF); Impuesto sobre el Patrimonio, (IP); e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (ISD), todo ello unido

CASES & LACAMBRA

al hecho de que el devengo en cada uno de ellos se produce en un momento temporal distinto.

En dos de ellos (IP e IRPF), el devengo es periódico, mientras que en el ISD es instantáneo. En este sentido, el fallecimiento produce el devengo tanto del IRPF como de la modalidad del ISD por transmisiones lucrativas *mortis causa*.

En cambio, el día en que se cause o celebre el acto o contrato de transmisión lucrativa *inter vivos* se devenga la modalidad del ISD por transmisiones lucrativas *inter vivos*, pero no se devenga el IRPF.

Esta cuestión ya fue abordada previamente por el TS en las sentencias de 17 de febrero de 2011 (recurso de casación nº 2124/2006) y 26 de octubre de 2012 (recurso de casación nº 6745/2009), pronunciándose sobre la fecha que debía servir para marcar el momento de la constatación del artículo 20.2.c) ISD en su modalidad de sucesiones.

En ambos casos se concluyó que se debe estar a la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla, esto es, la fecha de fallecimiento del causante.

Pues bien, el Alto Tribunal en su sentencia de 31 de octubre de 2024 fijó doctrina concluyendo que el momento determinante para comprobar si concurren en el heredero los requisitos de dirección y remuneración, esto es, que las retribuciones percibidas superen el 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales y del trabajo, es el momento en que se produce el fallecimiento del causante (por tanto, empleando las retribuciones del año natural en que se ha producido dicha circunstancia).

Sobre la base de lo anterior, la sentencia de fecha 13 de noviembre de 2024 determina que idéntica conclusión debe mantenerse en el caso que la

transmisión de participaciones se produzca mediante donación, considerando que el momento en el que debe determinarse la realización de las funciones retribuidas es el momento en que se produce la donación.

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2024. Rec. n.º 2519/2023. Impuesto sobre Sociedades El Tribunal Supremo establece como doctrina que los miembros de una Agrupación de Interés Económico pueden compensar las bases imponibles negativas de la entidad, aunque correspondan a ejercicios prescritos, siempre que se haya realizado una regularización fiscal.

El 19 de diciembre de 2024, el TS resolvió un recurso de casación que abordó la interpretación y aplicación del artículo 25.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ("TRLIS") en relación con la compensación de bases imponibles negativas generadas por una Agrupación de Interés Económico ("AIE").

El caso planteaba si un sujeto pasivo, vinculado a la AIE por su participación, puede aplicar bases imponibles negativas reconocidas en la regularización tributaria de la AIE, incluso si estas corresponden ejercicios fiscales ya prescritos.

En su resolución, el TS subrayó el principio de regularización íntegra, que establece que la Administración Tributaria debe ajustar la situación fiscal de los contribuyentes a los resultados derivados de las regularizaciones tributarias de las entidades vinculadas, como ocurre en el caso de las AIE.

Según el Tribunal, la regularización fiscal de una AIE afecta directamente a la situación fiscal de sus socios, quienes pueden aplicar las bases imponibles negativas generadas en el marco de

CASES & LACAMBRA

dicha regularización, independientemente de si las bases provienen de ejercicios ya prescritos.

El Tribunal también precisó que el artículo 25.5 del TRLIS, que regula la compensación de bases imponibles negativas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (“IS”), no es aplicable en este caso.

La norma se refiere a situaciones diferentes y no cubre el supuesto de una regularización tributaria de una AIE, que genera efectos fiscales tanto para la propia entidad como para sus socios.

De igual manera, el Tribunal destacó que, de no permitirse la compensación de las bases imponibles negativas en estos supuestos, se vulneraría el principio de no enriquecimiento injusto, al apropiarse la Administración de un beneficio fiscal legítimo que corresponde a los socios.

Esta interpretación es coherente con los principios de seguridad jurídica y equidad tributaria, que garantizan la correcta aplicación de las normas fiscales y el respeto a los derechos de los contribuyentes.

En resumen, el TS ha establecido que los socios de una AIE tienen derecho a aplicar las bases imponibles negativas, reconocidas durante una regularización tributaria efectuada a la agrupación, incluso cuando estas provengan de ejercicios fiscales ya prescritos.

Este pronunciamiento refuerza el principio de regularización íntegra y ofrece claridad sobre la compensación de bases imponibles negativas en el contexto de las AIE, garantizando una interpretación coherente y equitativa de la normativa fiscal.

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de enero de 2025. Rec. n.º. 4494/2022. Procedimientos Tributarios. La Administración Tributaria no puede ejercitar sus potestades de comprobación sobre ejercicios prescritos a los efectos de investigar la posible responsabilidad penal no prescrita.

El 7 de enero de 2025, el TS resolvió un recurso de casación interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (“AEAT”) alegando infracción de ley del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por inaplicación indebida de los artículos 305, 131 y 132 del Código Penal (“CP”).

El caso se centra en la compraventa de un terreno, formalizada mediante escritura pública en fecha 11 de diciembre de 2009, cuyo precio fue abonado parcialmente. Sin embargo, el vendedor no declaró la cantidad recibida en el IRPF de los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

El 26 de enero de 2016, la Agencia Tributaria (Delegación Especial de Extremadura) comunicó a la Fiscalía de Badajoz la existencia de indicios de un delito fiscal (art. 305 CP), adjuntando un informe de la Inspección de Hacienda de fecha 12 de enero de 2016, referido al IRPF de 2010.

Dicho informe señalaba que la inspección había sido notificada al obligado tributario el día 16 de septiembre de 2015 y que, finalmente, no se propuso liquidación alguna por estar el derecho de la Administración Tributaria prescrito.

El defensor institucional de la Administración Tributaria argumentó que la prescripción penal debía computarse desde el día 1 de julio de 2011 (último día para declarar voluntariamente), por lo que el precitado plazo de prescripción vencería en fecha 1 de julio de 2016.

CASES & LACAMBRA

También sostuvo que la prescripción administrativa (1 de julio de 2015) no impedía el enjuiciamiento penal, ni tampoco la determinación de la deuda tributaria, ya que la Administración Tributaria puede investigar sin límite temporal.

El TS aclaró que la responsabilidad penal no se extingue por la prescripción de la deuda, sino por la del delito. No obstante, el Tribunal hizo referencia a una diferencia clave: mientras que el delito fiscal prescribe a los cinco años, la Hacienda Pública pierde la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria tras cuatro años.

Sentado lo anterior, el Tribunal concluye que la Administración Tributaria no puede reactivar su capacidad de comprobación e investigación una vez prescrita su facultad administrativa, aunque aún no haya vencido el plazo de cinco años fijado para la prescripción del delito, reafirmando de esta manera los principios de legalidad, seguridad jurídica (art. 9.3 Constitución Española (CE)) y derecho a un proceso con garantías (art. 24.2 CE).

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2025. Rec. n.º. 3389/2023. Impuesto sobre el Valor Añadido. El Tribunal Supremo aclara que los requisitos que deben concurrir para la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido son: que se trate de una vivienda terminada, que se produzca la entrega de vivienda y que sea apta para el uso residencial.

El TS ha precisado los requisitos para aplicar el tipo reducido del 7% del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”) a las viviendas de nueva construcción.

El caso se refería a un conjunto de viviendas que, aunque terminadas, no contaban con la licencia

de primera ocupación al momento de la transmisión.

En este sentido, la cuestión central era determinar si dicha licencia era un requisito imprescindible para aplicar el tipo reducido de IVA.

En su fallo, la Audiencia Nacional (“AN”) había sostenido que la vivienda debía contar con la cédula de habitabilidad o la licencia de primera ocupación en el momento de la entrega, ya que, en su opinión, el inmueble no podía considerarse apto para su uso como vivienda sin dichos documentos.

Dicha interpretación exigía que, hasta que no se obtuviera la licencia, no era posible aplicar el tipo reducido.

Por el contrario, el TS adoptó una postura distinta y estableció que la aptitud de una edificación para ser utilizada como vivienda debe evaluarse de manera objetiva.

Así las cosas, la aptitud no depende de la obtención de la licencia de ocupación, sino de las características materiales del edificio y de su destino legal, que debe ser el de satisfacer las necesidades de vivienda.

Además, el Tribunal precisó que la aplicación del tipo reducido de IVA no depende de si la vivienda es habitual o no.

En consecuencia, los requisitos para que se aplique el tipo reducido del 7% son los siguientes:

1. Vivienda Terminada: el inmueble debe estar completamente acabado, puesto que mientras no se haya finalizado, la operación no se considera entrega de vivienda, sino de suelo.

2. Entrega de Vivienda: el tipo reducido se aplica únicamente a las operaciones que impliquen la entrega de una vivienda, según lo establecido en el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (“Ley IVA”), no resultando de aplicación a aquellas operaciones que impliquen la prestación de servicios.

3. Aptitud para el Uso Residencial: el inmueble debe ser apto para ser utilizado como vivienda, es decir, debe ser adecuado para servir como hogar a una persona o familia. Esta aptitud se determina en función de las características objetivas del edificio, así como de su destino legal a satisfacer la necesidad de vivienda.

Con esta doctrina, el TS aclara que la aplicación del tipo reducido de IVA no requiere que el inmueble cuente con la licencia de ocupación en el momento de la transmisión, sino que se basa en una evaluación objetiva de las características del edificio y su destino como vivienda.

RESOLUCIONES DE LA AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de octubre de 2024. Rec. nº. 874/2020. Procedimientos Tributarios. Las normas antiabuso de la Ley General Tributaria no son intercambiables y la Inspección no puede recurrir a la vía de la simulación para regularizar la situación tributaria del contribuyente cuando lo oportuno es acudir al conflicto en la aplicación de la norma.

En sede de este supuesto, los socios de una mercantil deciden aportar su porcentaje de participación en la sociedad operativa a sociedades *holding* personales.

Posteriormente, la sociedad operativa distribuyó dividendos a cada una de las sociedades *holding* personales en la proporción correspondiente,

beneficiándose de la deducción por doble imposición interna.

Finalmente, desde las sociedades *holding* se llevó a cabo una reducción de capital con devolución de aportaciones a cada uno de los socios, lo que supuso que únicamente se minorase el valor de adquisición de las participaciones y que no se integrase rendimiento alguno en su base imponible del ahorro del IRPF.

La AEAT considera que existe simulación absoluta, puesto que la voluntad de los socios constituyentes de cada una de esas mercantiles fue la de crear una ficción jurídica, a fin de reducir la tributación de los socios personas físicas respecto de los dividendos repartidos por la sociedad operativa.

En consecuencia, se considera que fiscalmente debe declararse la inexistencia de las sociedades interpuestas, debiendo someterse a tributación en sede del socio persona física el referido reparto de dividendos de la sociedad operativa.

Dicho esto, en la demanda se combate la regularización llevada a cabo por considerar que hubo simulación absoluta en la constitución de la entidad y las operaciones subsiguientes.

Se señala a tal efecto que, en la simulación absoluta, el negocio aparente no es querido por los contratantes, sino que resulta una mera apariencia, debido a que no existe otro negocio disimulado bajo el negocio aparente.

Sin embargo, en el caso enjuiciado sí se quiso la constitución de la entidad, constituyéndose efectivamente. Por tanto, el contribuyente considera que la correcta calificación de los hechos debiera haber sido la existencia de fraude de ley o conflicto en aplicación de la norma.

CASES & LACAMBRA

La AN da la razón al contribuyente y concluye que las diferentes instituciones antielusivas previstas en la LGT -calificación, simulación y conflicto en la aplicación de la norma- no pueden ser utilizadas por la Administración Pública de manera libre o discrecional, sino tan solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas.

La AN considera que no nos hallamos ante un supuesto de apariencia de un negocio inexistente (simulación absoluta) como se sostiene en la liquidación y por el Tribunal Económico Administrativo Común ("TEAC"), sino que el resultado materialmente obtenido (la distribución de dividendos de la sociedad operativa a sus iniciales socios personas físicas) se ha logrado mediante una secuencia de negocios (constitución de sociedades *holding*, distribución de dividendos y reducción de capital con devolución de aportaciones) que conducen a la obtención del ahorro fiscal, sin otra explicación jurídico-económica plausible.

No obstante, la apreciación del conflicto en la aplicación de la norma y la consecuente exigencia del tributo se enmarca en un procedimiento específico con audiencia del interesado, en el que la Comisión consultiva prevista en el art. 159 LGT emite un dictamen vinculante sobre la declaración, o no, de conflicto en la aplicación de la norma.

Dado que la liquidación ha sido dictada sin observar este procedimiento, la AN anula tanto la liquidación como la sanción impuesta.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2025. Rec. nº. 636/2019. IRPF. La Audiencia Nacional confirma la sanción impuesta por la AEAT al considerar que no es aplicable la exención en el IRPF sobre la indemnización por despido, ya que el contribuyente continuó su relación con el grupo

empresarial como presidente y consejero en otra sociedad del mismo.

La AN confirmó la liquidación y sanción impuesta al contribuyente por no haber declarado correctamente la indemnización percibida, considerando que el acuerdo sancionador cumple con la exigencia de motivación, acreditando la culpabilidad del contribuyente en su conducta.

La controversia radica en determinar si la indemnización recibida por el contribuyente en el año 2012, como consecuencia de la extinción de su relación laboral con el grupo de comunicación en el que prestaba servicios, estaba o no exenta del IRPF.

Para ello, la AN analiza si se produjo una efectiva desvinculación con la entidad dentro del plazo de tres años exigido por el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("LIRPF").

En este contexto, cobra relevancia la presunción *iuris tantum* que establece que no existe desvinculación cuando, dentro de los tres años posteriores al despido o cese, el trabajador vuelve a prestar servicios para la misma empresa o para otra vinculada.

El TEAC determinó que el contribuyente inició su relación laboral con el grupo de comunicación en 1976 bajo un contrato común, pero en 1991 pasó a ser director general de otra sociedad del grupo, lo que suspendió dicha relación para dar paso a un contrato laboral especial.

En el año 2010, al ser nombrado consejero delegado de otra entidad del grupo bajo un contrato mercantil, la relación laboral siguió en suspensión hasta su extinción en 2012, cuando finalizó su contrato de arrendamiento de servicios.

CASES & LACAMBRA

La empresa reconoció la improcedencia del despido e indemnizó al contribuyente con 1.617.756,00 euros.

La Administración concluyó que no se produjo una efectiva desvinculación, ya que tras su cese como consejero delegado en fecha 30 de noviembre de 2012, fue nombrado consejero delegado y presidente no ejecutivo en otra entidad del grupo.

Por todo ello, la AN confirmó la resolución del TEAC al considerar que el contribuyente no solo continuó vinculado al grupo, sino que percibió importantes remuneraciones en años posteriores, no habiéndose acreditado que sus nuevas funciones fueran ajenas a las desempeñadas previamente.

Sentado lo anterior, cuando la Administración regularizó la cantidad recibida, no adicionó cantidad alguna, sino que se limitó a exigir la obligación tributaria al perceptor del rendimiento, sujeto pasivo del impuesto, no habiendo resultado objeto de controversia que la entidad empleadora no efectuara la correspondiente retención por el IRPF al considerar, igual que el recurrente, que la indemnización se hallaba exenta, de manera que no se produjo ningún enriquecimiento injusto de la Administración.

Por otro lado, en cuanto la sanción impuesta, la AN considera que el actor, tras la omisión en la declaración del rendimiento obtenido, actuó de forma negligente, tratándose de una conducta de quien no ha tomado el cuidado y la atención exigibles para la presentación de la declaración de forma completa.

Así las cosas, el acuerdo sancionador da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman en la imposición de sanciones, y, por

tanto, ha quedado acreditada la culpabilidad en la conducta del interesado.

Por último, al no haber declarado la indemnización percibida entra en juego la presunción *iuris tantum* que no puede enervar, al mantener su relación con el grupo empresarial, poniéndose de manifiesto la intención de reducir la carga fiscal.

RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES NACIONALES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de octubre de 2024. Rec. nº. 1987/2021. Impuesto sobre Sociedades. El TSJ de Madrid considera que no existe simulación en el supuesto de una sociedad española que únicamente dispone de un bien inmueble arrendado a su titular real.

Un ciudadano residente en Rusia es el titular real de una sociedad española, en la que participa indirectamente a través de una sociedad *holding* suiza.

La sociedad española únicamente tiene un activo, que es un inmueble en Marbella que se arrendó al titular real de la sociedad hasta que se produjo la venta de las participaciones de la sociedad española.

Dicha mercantil nacional estaba dada de alta en la actividad de alquiler de viviendas, habiéndose aportado a la AEAT el contrato privado de alquiler y las facturas emitidas. Además, contaba con un trabajador con contrato de trabajo a jornada completa que realizaba labores de mantenimiento y cuidado del inmueble.

La AEAT considera que existe una simulación relativa, al haberse pretendido aparentar la existencia de una actividad económica de arrendamiento por parte de la sociedad española,

CASES & LACAMBRA

quien formalmente constaba como titular del inmueble sito en Marbella, con el fin de ocultar al verdadero titular del bien, el ciudadano ruso, única persona que habría disfrutado del bien hasta la transmisión de las participaciones de la sociedad española.

La AEAT considera que en este supuesto la adquisición del bien inmueble en España a través de una estructura como la descrita presenta ventajas frente a la compra directa por una persona física: *i*) ocultación de la identidad del propietario real del inmueble frente a las autoridades tributarias; *ii*) elusión del pago del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (“IRNR”) por las rentas imputadas de los bienes inmuebles localizados en territorio español; *iii*) ausencia de tributación en la venta posterior al calificarse la renta como ganancia derivada de la transmisión de participaciones en una sociedad española por una entidad suiza y no como ganancia derivada de la transmisión de un inmueble ubicado en España por una persona física residente en Rusia.

El TSJ considera que la sociedad española contaba con medios materiales y personales para el desarrollo de su actividad y que la AEAT no había aportado medios de prueba suficientes para acreditar que se había producido una simulación en el arrendamiento del inmueble titularidad de la sociedad española a su titular real.

Tampoco se había justificado la ventaja fiscal obtenida por el titular real, ya que “no basta con afirmar que la tributación por el Impuesto sobre Sociedades de la operación de arrendamiento constituía un ahorro fiscal en relación con la tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes del socio”.

El TSJ concluye que “es posible que una sociedad arriende a un socio un inmueble de su propiedad y, en caso de que se aprecie por la AEAT que ese arriendo responde a una ficción, o es contrario a la Ley, o está valorado por debajo de lo que sería su valor real en el mercado inmobiliario, puede o bien valorar a precio de mercado la operación vinculada, según lo previsto en el art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”), o utilizar los mecanismos del conflicto en aplicación de la Ley o de la simulación para regularizar la situación tributaria (arts. 15 y 16 LGT), pero siempre cumpliendo con los requisitos de prueba que, tal como hemos analizado, no se han producido en el presente recurso.”

Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de noviembre de 2024. Rec. n.º. 1162/2022 y 1163/2022. IRPF. La refacturación del coste salarial por el empleador a otras sociedades del grupo no residentes en España no impide que el trabajador pueda aplicar la deducción por doble imposición en su IRPF.

Un contribuyente que reside fiscalmente en España es nombrado miembro del Consejo de Administración y otros altos cargos de diferentes empresas.

Dichas sociedades forman parte de un mismo grupo empresarial, encontrándose localizadas las mismas en distintos países.

Como consecuencia del ejercicio de sus funciones, el contribuyente debe desplazarse a Alemania, Italia y Reino Unido. No obstante, el salario es abonado enteramente por la sociedad española y refacturado a las demás empresas por los servicios prestados en estos países.

En su autoliquidación del IRPF se aplicó la deducción del art. 80 LIRPF por doble imposición internacional, a causa de los rendimientos de trabajo gravados en el extranjero.

La AEAT considera con respecto a los rendimientos obtenidos y gravados en Italia y Reino Unido que la tributación correspondía en exclusiva a España, al cumplirse los requisitos exigidos para ello en los convenios para evitar la doble imposición, los cuales, a saber, son los que se refieren: i) permanencia inferior a 183 días en otro Estado durante un período de 12 meses; ii) trabajo pagado por un empleador no residente en otro Estado; y iii) remuneraciones no soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en otro Estado.

En la demanda se alega que el coste salarial de los trabajos correspondientes de Italia y Reino Unido, al igual que los de Alemania, son de las entidades extranjeras. Por esta razón, no se cumple la exigencia del art. 14 y 15 de los Convenios, relativa a que *“las remuneraciones se paguen por un empleador que no sea residente del otro Estado, o en su nombre”*, pues la sociedad española pagó al contribuyente en nombre de las otras entidades del grupo radicadas en esos países.

El TSJ da la razón al contribuyente y concluye que no se encuentra en el supuesto contemplado en el apartado 2 del art 14 o 15 de los Convenios, por cuanto el pago realizado por su empresa empleadora lo fue en nombre de las otras empresas del grupo, como lo demuestra el hecho de que estas cantidades pagadas por la primera fueron posteriormente refacturadas a las segundas.

Tampoco estas empresas se pueden considerar como un establecimiento permanente de la primera, sino que son empresas independientes, aunque formen parte del mismo grupo empresarial.

Dicho lo anterior y para concluir, el contribuyente tiene derecho a aplicar la deducción por doble imposición internacional.

RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO (TEAC)

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de diciembre de 2024, nº. 04484/2024. Procedimientos Tributarios. Toda vez que el procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria tiene, según el Tribunal Supremo, naturaleza sancionadora, la Administración no puede iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad por infringir el principio *ne bis in idem* en su dimensión procedimental.

La AEAT siguió un procedimiento de apremio frente a una sociedad para el cobro de unas deudas y sanciones tributarias. Declarada la fallida de dicha entidad, el órgano de recaudación acordó declarar a su administrador como responsable subsidiario de su pago sobre la base de lo dispuesto en el art. 43.1.a) de la LGT.

El TEAR anuló el acuerdo de derivación de responsabilidad al no considerar acreditado el elemento subjetivo de dicha responsabilidad y, a la vista de dicha resolución, la AEAT inició un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad y dictó un nuevo acuerdo en el que declara nuevamente al interesado responsable subsidiario del pago de las indicadas deudas y sanciones tributarias sobre la base de lo dispuesto en el art. 43.1.a) de la LGT.

En este sentido, previamente el TS había fijado en las sentencias de 05/06/2023 (recurso de casación nº 4293/2021) y de 02/10/2023 (recurso de casación nº 8791/2021), que *“la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT posee naturaleza sancionadora”* y, por tanto, la Administración no puede iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad, ya que, según el TS, *“una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría*

CASES & LACAMBRA

frontalmente con el principio ne bis in idem en su dimensión procedimental”.

Esta resolución establece el mismo criterio que el fijado por el TEAC en previas resoluciones, en relación con el inicio de un segundo procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) de la LGT, cuando previamente se había anulado íntegramente por este Tribunal Central un anterior acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por dicho art. 42.1.a) de la LGT.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 30 de enero de 2025, nº. 1475/2024. IRPF. Las dietas percibidas por el administrador de una sociedad pueden quedar exentas del IRPF siempre que las devengue por su condición de empleado y no por su condición de miembro del órgano de administración.

El TEAC analiza un supuesto en el que un administrador y socio titular del 70% del capital social de una compañía percibe unas retribuciones anuales calificadas como rendimientos del trabajo sujetos a tributación, además de 859 euros mensuales en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje exentas de gravamen en el IRPF.

La Administración Tributaria, en un procedimiento inspector, regularizó las retenciones sobre los rendimientos del trabajo efectuadas por la sociedad, al considerar que las cantidades abonadas al administrador y socio en concepto de dietas no estaban exentas de gravamen en el IRPF debido a su condición de administrador.

En atención a lo anterior, la sociedad interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía, que la estimó al concluir que el régimen de exención de las dietas también era aplicable a los administradores societarios.

El director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria interpuso un recurso extraordinario ante el TEAC para la unificación de criterio frente a la resolución del TEAR de Andalucía.

En su resolución de 30 de enero de 2025, el TEAC analiza si los administradores o miembros de consejos de administración pueden acogerse a la exención de dietas y asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“Reglamento del IRPF”).

La Inspección Tributaria, siguiendo el criterio de la DGT, consideró que este régimen solo es aplicable a rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria en la que concurren las notas de dependencia, ajenidad y alteridad. Al entender que la relación entre la entidad y su administrador es de naturaleza mercantil y carece de estas características, la Administración denegó la exención.

El TEAC, en línea con su resolución anterior de 19 de julio de 2024, unifica criterio y concluye que, en principio, los administradores no pueden aplicar la exención, ya que su relación con la sociedad no implica una dependencia que justifique la compensación de gastos mediante dietas exentas. Sin embargo, matiza que esta exclusión no puede aplicarse de manera automática y generalizada a todos los rendimientos del artículo 17.2 de la Ley del Impuesto sobre las Personas Físicas (“Ley IRPF”).

Así, si un administrador recibe dietas exclusivamente en el ejercicio de sus funciones como tal, no podrán beneficiarse de la exención. Pero si, además de su cargo, mantiene una relación laboral con la sociedad, deberá

analizarse el origen de las dietas para determinar si pueden quedar exentas.

El TEAC se apoya en la distinción que establece el artículo 17 de la Ley IRPF entre los dos tipos de rendimientos del trabajo: (i) los que derivan de una relación laboral, estatutaria o del trabajo personal, y (ii) los que lo son por expresa decisión legal, entre los que se incluyen los rendimientos de consejeros y administradores (artículo 17.2.e de la Ley IRPF).

La Administración argumentaba que los consejeros y administradores no podían beneficiarse de la exención de dietas ni de ciertas retribuciones en especie, ya que su relación con la sociedad es de naturaleza mercantil, no laboral, y carece de dependencia, ajenidad y alteridad. En consecuencia, sus rendimientos del trabajo se consideran así por mandato legal, sin atender a su verdadera naturaleza.

No obstante, el TEAC rechaza esta interpretación y sostiene que la relación mercantil de un administrador no excluye, por sí sola, la existencia de dependencia, como ocurre en las relaciones laborales de carácter especial. Por ello, si se acredita que las dietas se perciben en el marco de una relación laboral con la sociedad, podría ser de aplicación el régimen de exención.

Por tanto, la Administración debe analizar caso por caso el origen de las dietas y no puede negar automáticamente la exención a administradores que, además de su cargo, sean empleados de la empresa. El TEAC recuerda que la teoría del vínculo no puede invocarse para absorber la relación laboral dentro de la mercantil.

Sentencia del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de 7 de noviembre de 2024. Rec. n.º. 1115/2024. IRPF. La ganancia patrimonial devengada por la transmisión de valores por los que se soportó un *exit tax* en otro país permite aplicar la

deducción por doble imposición internacional en el IRPF.

Un obligado tributario fue residente fiscal en Israel hasta el ejercicio 2016, siendo residente fiscal en España a partir del ejercicio 2017. En el momento de su traslado de residencia fiscal a España, el interesado devengó en Israel un impuesto sobre la plusvalía latente de acciones en concepto de *exit tax* por cambio de residencia. El pago del Impuesto quedó diferido hasta el ejercicio 2021, momento en que se produjo la transmisión de las participaciones frente a terceros, cuando el trabajador seguía siendo residente fiscal en España. En el IRPF del 2021, el obligado tributario aplicó una deducción por doble imposición internacional por el *exit tax* pagado en Israel. La Administración española negó el derecho a esta deducción al considerar que la ganancia patrimonial se había obtenido íntegramente en España, y no en Israel.

No obstante, el TEAR de Cataluña estima las pretensiones del obligado tributario, al considerar que se cumplen los requisitos recogidos en el artículo 80 Ley IRPF para poder aplicar una deducción por doble imposición internacional cuando (i) existan rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero (ii) por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Consultas vinculantes de la DGT V0013-25, V0015-25 de 7 de enero; V0019-25, de 9 de enero; V0032-25, de 15 de enero; V0042-25, V0043-25, V0049-25, V0050-25 de 22 de enero; V2590-24, de 12 de diciembre y V2504-24 de 10 de diciembre. Impuesto sobre Sociedades. La DGT analiza diversas cuestiones fiscales planteadas por distintos contribuyentes en el marco de operaciones de reestructuración societaria y su

consecuente aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores.

La DGT ha emitido resoluciones en los que analiza los motivos económicos válidos para la aplicación del Régimen FEAC en cada categoría de operación de reestructuración.

i. Fusiones:

a. Racionalizar y reestructurar en una sola sociedad las actividades de las sociedades intervinientes, concentrando la capacidad económica y patrimonial, simplificando tanto la realización de nuevas inversiones como la toma de decisiones (V0013-25).

b. Mejorar la gestión de participaciones, lograr una mayor solvencia y capacidad económica, así como conseguir una visión financiera única y global (V0015-25).

c. Unificar el capital social en las personas físicas y eliminar la participación indirecta para evitar saldos cruzados entre sociedades que difícilmente se podrían satisfacer (V0019-25).

d. Concentrar todos los activos y pasivos en una única sociedad con la finalidad de simplificar los órganos de administración y las obligaciones mercantiles y fiscales, así como aumentar la capacidad económica, financiera y de inversión para la empresa resultante (V0032-25).

e. Simplificar la estructura del grupo en España, eliminar operaciones intragrupo con el objeto final de lograr una mayor economía de escala y ahorro de costes (arrendamiento entre las sociedades, auditoría y administración) (V0043-25).

f. Mejorar la imagen del grupo de cara a terceros, centralizar en una única entidad la solicitud de

subvenciones a efectos de facilitar los requisitos exigidos para su obtención, simplificar la estructura societaria, administrativa y de gestión operativa a efectos de optimizar recursos, evitar duplicidades y racionalizar costes administrativos (V0049-25).

ii. Escisiones totales:

a. Prevenir los conflictos entre los socios actuales, permitiendo a cada gestor tomar las decisiones de manera independiente sobre una parte del patrimonio, así como facilitar la sucesión de la accionista mayoritaria, garantizando que dicha gestión separada pueda llevarse a cabo de manera específica una vez producido su fallecimiento, todo ello con el fin de asegurar la supervivencia de la sociedad (V2504-24).

b. Separar los recursos financieros, tesorería e inversiones excedentarias del riesgo del negocio industrial, profesionalizar la toma de decisiones en cada una de las sociedades, lograr una mayor transparencia en los balances y una adecuada interpretación de las cuentas de la actividad industrial y facilitar la sucesión familiar, distinguiendo entre negocios diferentes (V0042-25).

c. Salvaguardar el patrimonio inmobiliario de los eventuales riesgos que genera la actividad de instalación y mantenimiento de instalaciones eléctricas, mejorar la visión frente a terceros y su rentabilidad, así como facilitar la futura entrada de inversores en el negocio de instalación y mantenimiento de instalaciones eléctricas (V0050-25).

iii. Escisiones parciales:

a. Separar las actividades de aprovechamiento/extracción del mineral pizarra de las actividades de elaboración, tratamiento y transformación de la pizarra. Con ello, se refuerza las medidas de control de rentabilidad y

CASES & LACAMBRA

eficiencia de las distintas actividades, reduciendo la carga administrativa y facilitando la aplicación del régimen fiscal de la minería (V2590-24).

Consulta vinculante de la DGT V2309-24, de 7 de noviembre de 2024. IRPF. El régimen tributario del *carried interest* establecido en la DA 53.^a de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puede resultar aplicable a los rendimientos percibidos por los administradores, gestores o empleados cuando han dejado de desempeñar sus cargos.

La disposición adicional quincuagésima tercera de la LIRPF, que regula los rendimientos del trabajo procedentes de la gestión de fondos relacionados con el emprendimiento, la innovación y el desarrollo de actividades económicas (*carried interest*), establece que dichos rendimientos se incluirán en la base imponible del IRPF con un porcentaje del 50% de su importe (régimen fiscal del *carried interest*).

En esta consulta vinculante, la DGT establece que los rendimientos percibidos por administradores, gestores o empleados de entidades de capital-riesgo (o de sus gestoras o empresas del grupo) pueden beneficiarse del régimen fiscal del *carried interest* incluso después de que estos miembros dejen de desempeñar sus cargos o funciones.

Esto es aplicable siempre que los derechos económicos especiales se hayan otorgado durante la relación laboral o mercantil, mientras se ejercía la actividad, y que los rendimientos sean una compensación por la gestión exitosa realizada en el periodo en que desempeñaron sus roles.

Específicamente, la consulta se refiere a los casos en los que estas personas ya no ocupan sus cargos debido a motivos como la jubilación, el despido, la invalidez o cualquier otra causa.

En este sentido, la DGT aclara que el hecho de que los individuos dejen de desempeñar sus cargos no cambia la calificación tributaria de estos rendimientos como rendimientos del trabajo, siempre que los derechos económicos especiales se hayan otorgado dentro del contexto de su relación laboral o mercantil en el momento en que desempeñaban sus funciones. En este sentido, estos rendimientos seguirán siendo tratados bajo el régimen fiscal del *carried interest*, incluso si se perciben en un momento posterior, siempre que se cumplan todos los requisitos legales.

Consulta vinculante de la DGT V2402-24, de 25 de noviembre de 2024. Impuesto sobre Sociedades. A la fusión de dos sociedades *holding* le sería aplicable el régimen de neutralidad fiscal en la medida en que se realice por motivos empresariales legítimos, aun cuando la nueva estructura dé lugar a un ahorro de costes fiscales.

La presente consulta busca aclarar la consulta vinculante V1773-23, emitida el 20 de junio de 2023. Ambas consultas abordan una operación de reestructuración empresarial mediante la fusión impropia de dos sociedades *holding* intermedias. Esta fusión forma parte de un amplio proyecto de reducción societaria y de personal que el grupo inició en 2012.

En este contexto, la sociedad absorbente (accionista al 100% de la sociedad absorbida) obtiene sus ingresos principalmente a través de los dividendos de sus filiales, que son las entidades encargadas de desarrollar las actividades del grupo. Además, hasta 2020, la sociedad absorbente estaba comprometida con una política de retribución al accionista que le exigía distribuir el 100% de su beneficio neto ordinario.

Dado lo anterior, un aspecto clave en la gestión y estrategia de la entidad absorbente es la eliminación o mitigación de cualquier ineficiencia que limite su capacidad para cumplir con sus compromisos de reinversión y retribución a los accionistas. Estos compromisos dependen, en gran medida, del volumen de dividendos percibidos de sus filiales.

Por lo anterior, la consultante indica que la operación proyectada traerá mejores operaciones que permitirán al grupo, en su conjunto, generar importantes sinergias.

En este marco, la consulta vinculante V2402-24 de 25 de noviembre de 2024 analiza la aplicabilidad del régimen especial de neutralidad en la operación de fusión, considerando que una de las consecuencias principales de la reestructuración sería el ahorro del gravamen sobre los dividendos establecido en los artículos 21.10 y 64 de la LIS, teniendo en cuenta la cláusula antiabuso recogida en el artículo 89.2 de la LIS.

En la contestación de la consultante vinculante, se hace un repaso a la jurisprudencia existente al respecto, siendo las principales conclusiones de estas:

- Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2016 (recurso número 2508/16), que concluye que *“los motivos económicos válidos no constituyen un requisito sine qua non para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino que su ausencia puede constituir una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal”*.

- Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2022 (recurso número 1503/22), que concluye que: *“la obtención de una ventaja fiscal está ínsita en el propio régimen de diferimiento puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal. La*

ventaja fiscal prohibida es la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación y no motivos económicos. La ventaja fiscal, fuera de los casos en que se presente como objetivo espurio, es legítima dentro de la economía de opción”.

- Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2013 que concluye que: *“resulta legítimo que los contribuyentes organicen sus operaciones de manera que puedan aplicar la fiscalidad más ventajosa posible”*.

- También se ha rechazado por el TS la economía de opción inversa, esto es, que sólo es legítima aquella opción, entre las posibles, que se decanta por la mayor carga fiscal, de suerte que cabe identificar el fraude cuando no se favorece la mayor recaudación.

Por todo lo anterior, la DGT concluye que a la operación de fusión impropia planteada la resulta de aplicación el régimen de neutralidad fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS en la medida en que, de acuerdo con las manifestaciones formuladas, dicha operación se enmarca en un proceso de reestructuración empresarial cuyo objetivo consiste en lograr una mejora en la eficiencia de la estructura de costes, manteniendo la política de retribución del accionista, y ello aun cuando la nueva estructura dé lugar a un ahorro de costes fiscales.

Consulta vinculante de la DGT V2329-24, de 25 de noviembre de 2024. Sociedades patrimoniales. A efectos del cumplimiento del requisito de persona contratada previsto en el artículo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, este no se considerará cumplido por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que será necesario que al menos uno de ellos esté contratado a jornada completa.

La consultante, entidad acogida al régimen especial de entidades dedicada al arrendamiento de vivienda y que desarrolla una actividad económica al tener contratado a un trabajador a jornada completa, plantea la posibilidad de sustituir a dicho trabajador por dos trabajadores a tiempo parcial que cumplan el total de horas equivalente a una jornada completa.

A este respecto, la DGT reiterando el criterio establecido, entre otras, en las consultas vinculantes V1437-18 y V2705-19 concluye que no se entenderá cumplido el requisito establecido en el artículo 5.1 de la LIS, por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que al menos uno de ellos ha de tener contrato laboral a jornada completa.

CONSULTAS VINCULANTES DEL DEPARTAMENT DE TRIBUTS I FRONTERES (ANDORRA)

Consulta vinculante del DTF V0322-24, de 17 de octubre de 2024. IRPF. El DTF concluye que el abono de los intereses de demora por parte de la Administración Tributaria española al realizar una devolución de ingresos indebidos constituye una ganancia patrimonial sujeta al IRPF andorrano.

El consultante es residente fiscal en el Principado de Andorra y, por tanto, obligado tributario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF andorrano”).

Como resultado de un acuerdo de ejecución de una resolución económico-administrativa, se ha reconocido a favor del consultante un importe en concepto de devolución de ingresos indebidos procedentes de la liquidación anulada, así como al abono de una cantidad en concepto de intereses de demora por ingresos indebidos.

En este sentido, el consultante cuestiona cuál sería la calificación de la renta obtenida a los efectos del Convenio entre el Principado de Andorra y el Reino de España para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal (“CDI ESP-AND”), en relación con el abono de los intereses de demora por ingresos indebidos efectuado por la Administración Tributaria española, así como su calificación jurídica en el IRPF andorrano.

El Departament de Tributs i Fronteres (“DTF”) considera que el CDI ESP-AND no contempla ningún artículo específico aplicable al tipo de renta percibida por el consultante. Por tanto, la renta de fuente española percibida por el consultante encaja en el concepto de “otras rentas” del artículo 20 del CDI ESP-AND y, en consecuencia, solo podrá someterse a tributación en Andorra, país de residencia del consultante.

Teniendo en cuenta que los intereses percibidos tienen carácter indemnizatorio y no derivan de la cesión a terceros de capitales propios, el importe derivado de este concepto tiene para el DTF la consideración de ganancia patrimonial a efectos del IRPF andorrano y tributará al tipo de gravamen del 10%.

Respecto a las interpretaciones mencionadas por el consultante, emanadas de tribunales y órganos administrativos de otros países en virtud de sus propias normas tributarias y aplicables a hechos y circunstancias asimilables, el DTF recuerda que la jurisprudencia o doctrina emitida por estos tribunales u órganos complementa el ordenamiento tributario andorrano, pero no es de ninguna manera vinculante para las autoridades administrativas andorranas.

Consulta vinculante del DTF V0328-24, de 3 de diciembre de 2024. Reestructuración societaria. El DTF concluye que una operación de devolución de activos no podrá acogerse al

régimen fiscal de reorganización empresarial (asimilable al Régimen FEAC), salvo que existan motivos económicos válidos que la justifiquen.

El padre de la consultante dispuso en su testamento que la consultante actuara como heredera universal, mientras que su otro hijo fuera designado beneficiario de determinados legados específicos.

En consecuencia, la consultante está obligada a entregar ciertos legados a su hermano en cumplimiento de las disposiciones testamentarias. En particular, uno de los últimos legados pendientes de entrega es una unidad inmobiliaria, actualmente perteneciente a la sociedad patrimonial familiar, participada a partes iguales por ambos hermanos.

Para cumplir con el legado, la sociedad consultante plantea la posibilidad de realizar una reducción de capital social, devolviendo la unidad inmobiliaria al hermano de la consultante en cumplimiento del legado.

La normativa andorrana considera devolución de activos la operación por la cual una entidad residente en el Principado de Andorra transmite a uno o varios de sus socios personas físicas una o varias ramas de actividad como resultado de algunas operaciones específicas.

En todo caso, la normativa exige que, con carácter previo a la realización de la operación, la entidad transmitente deberá estar íntegramente participada, directa o indirectamente, por personas unidas entre sí por determinados vínculos de parentesco.

También se considera devolución de activos la operación en la que se cumplan los requisitos descritos en el párrafo anterior, pero en la que los elementos patrimoniales transmitidos a los socios personas físicas sean bienes inmuebles

situados en el Principado de Andorra, destinados a su uso residencial por parte de los socios de la entidad que realiza la operación de devolución o por parte de personas unidas a ellos por vínculos de parentesco.

De conformidad con estos preceptos, considerando que la sociedad está íntegramente participada por dos personas unidas entre sí por vínculos de parentesco por consanguinidad de segundo grado y que el adquirente de la unidad inmobiliaria será uno de estos socios, siempre que se cumpla el requisito relativo al uso residencial del inmueble, el DTF concluye que la operación mencionada en la consulta tendrá la consideración de devolución de activos a efectos de la aplicación del régimen fiscal de las operaciones de reorganización empresarial.

No obstante y en relación con el fondo económico de la operación, la DTF recuerda a la consultante que no se justifican motivos como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las partes intervinientes. En consecuencia, la operación mencionada en la consulta no podrá beneficiarse del régimen fiscal de las operaciones de reorganización empresarial si no existen motivos económicos válidos que la justifiquen.

Por lo tanto, la sociedad transmitente deberá integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor a efectos fiscales del bien inmueble transmitido.

Consulta vinculante del DTF V0325-24, de 17 de octubre de 2024. Impuesto sobre la Inversión Extranjera Inmobiliaria. El DTF concluye que la adquisición *mortis causa* de participaciones en una sociedad inmobiliaria está sujeta al Impuesto sobre la Inversión Extranjera Inmobiliaria. No obstante, si se trata de una herencia entre familiares de primer grado de

consanguinidad, será aplicable la exención prevista en la normativa tributaria.

La consultante es una persona física no residente en Andorra. Su padre, que es de nacionalidad andorrana y residía en el Principado de Andorra, ha fallecido en el año 2024. En su testamento, instituyó como heredera universal la consultante. Entre los distintos bienes que poseía el causante, se encuentra una sociedad limitada andorrana de la que era socio en un 25%, cuyas participaciones sociales forman parte del caudal hereditario. El resto de los socios de esta sociedad, es decir, el 75% restante, son residentes en Andorra.

La sociedad andorrana es propietaria del 40% de otra sociedad andorrana cuya actividad consiste en la explotación de bienes inmuebles y cuyo activo está compuesto en su mayoría por bienes inmuebles situados en Andorra. El 60% de los socios restantes de esta sociedad también son residentes en Andorra.

La adquisición de participaciones de una sociedad andorrana cuyo activo está compuesto, directa o indirectamente, en más de un 50% por bienes inmuebles situados en Andorra por parte de una persona no residente en Andorra, como es el caso de la consultante, constituye una operación sujeta al Impuesto sobre la Inversión Extranjera Inmobiliaria en el Principado de Andorra.

No obstante, dado que se trata de una adquisición a título gratuito mediante herencia entre familiares de primer grado de consanguinidad, en el caso expuesto será aplicable la exención prevista en el apartado c del artículo 4 de la norma reguladora del tributo.